

LE STATUT FISCAL DES GÉRANTS DE SOCIÉTÉS A RESPONSABILITÉ LIMITÉE

Thèse pour le Doctorat en Droit

présentée et soutenue le Mercredi 6 Décembre 1944

PAR

Jean COUTABLE

JURY DE LA THÈSE

Président	M. AMIAUD
Suffragants	{ MM. JAMES LAFERRIERE

P A R I S
JURISPRUDENCE GÉNÉRALE DALLOZ

15, rue Soufflot (V^e)

1944

THÈSE POUR LE DOCTORAT

***La Faculté n'entend donner aucune approbation
ni improbation aux opinions émises dans les thèses.
Ces opinions doivent être considérées comme propres
à leurs auteurs.***

LE STATUT FISCAL DES GÉRANTS DE SOCIÉTÉS A RESPONSABILITÉ LIMITÉE

Thèse pour le Doctorat en Droit

présentée et soutenue le Mercredi 6 Décembre 1944

PAR

Jean COUTABLE

JURY DE LA THÈSE

Président	M. AMIAUD
Suffragants	{ MM. JAMES LAFERRIERE

P A R I S
JURISPRUDENCE GÉNÉRALE DALLOZ
15, rue Soufflot (V^e)
1944



A MON MAITRE

Georges CHAUVIN

*déporté en Allemagne, qui guida mes premiers
pas dans la science juridique et me donna le
goût du travail et de l'étude.*

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION	1
--------------------	---

PREMIÈRE PARTIE

LE DROIT FISCAL PROPRE AUX GERANTS DE SOCIETES A RESPONSABILITE LIMITEE

TITRE I. — Les gérants et l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières	7
--	---

CHAPITRE PREMIER. — <i>L'article 42 de la loi du 7 mars 1925</i>	7
--	---

§ 1. — Exonération totale au profit des associés-gérants	7
--	---

§ 2. — Les abus	8
-----------------------	---

§ 3. — Les projets de réforme	10
-------------------------------------	----

CHAPITRE II. — <i>Les restrictions apportées à l'exemption générale</i> (article 47 de la loi du 28 février 1933)	11
---	----

Section I. — La nature de la nouvelle exonération	14
--	----

§ 1. — Sa portée	14
------------------------	----

§ 2. — Son caractère personnel	27
--------------------------------------	----

§ 3. — Sa limitation	31
----------------------------	----

Section II. — Les gérants bénéficiaires de l'exonération	35
--	----

§ 1. — Gérants statutaires	37
----------------------------------	----

§ 2. — Gérants de fait	42
------------------------------	----

§ 3. — Appréciation de la qualité d'associé-gérant au jour de la distribution	44
---	----

Section III. — La liquidation pratique de l'impôt sur le revenu concernant la gérance	49
---	----

§ 1. — Acomptes trimestriels	50
------------------------------------	----

§ 2. — Liquidation définitive	54
-------------------------------------	----

§ 3. — Gérant unique	57
----------------------------	----

TITRE II. — Les gérants et l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux	59
---	----

CHAPITRE PREMIER. — <i>Les rémunérations des associés-gérants</i>	62
---	----

<i>Section I. — Le régime en vigueur de 1925 à 1928</i>	62
<i>Section II. — La limitation de la déduction des traitements des gérants (article 4 de la loi du 30 décembre 1928)</i>	65
§ 1. — Le calcul de la majorité des parts sociales	67
§ 2. — La notion fiscale d'associé-gérant	79
a) Gérants statutaires privés de tout pouvoir	
§ 2. — La notion fiscale d'associé-gérant	79
b) L'assimilation du gérant de fait au gérant de droit	80
§ 3. — La nature des rémunérations à comprendre dans les bases de l'impôt	88
a) Réintégrations à effectuer en cas de gérance majoritaire	89
b) Tantièmes et rétributions exagérées	91
<i>Section III. — Le régime actuel : l'article 10 du Code Général des Impôts Direits</i>	98
§ 1. — La consécration de la jurisprudence	99
§ 2. — L'assimilation de l'associé de fait à l'associé statutaire	102
<i>CHAPITRE II. — Les rémunérations des gérants non-associés</i>	106
<i>CHAPITRE III. — Les frais généraux de la gérance et leur répercussion sur les bénéfices imposables</i>	108
<i>Section I. — Charges déductibles</i>	109
§ 1. — Intérêts des comptes courants des associés-gérants	109
§ 2. — Allocations pour frais de voyage ou de représentation	114
§ 3. — Appointements servis au conjoint d'un associé-gérant	116
<i>Section II. — Charges imposables</i>	119
§ 1. — Intérêts statutaires et intérimaires	119
§ 2. — Allocations attribuées à la veuve et aux héritiers d'un gérant	122
§ 3. — Primes d'assurance-vie contractée à son profit par une société sur la tête d'un gérant ..	123

DEUXIÈME PARTIE

LES IMPOTS PERÇUS

SUIVANT LES REGLES DU DROIT COMMUN

TITRE I. — L'impôt sur les traitements et salaires	129
CHAPITRE PREMIER. — <i>Les bases d'imposition</i>	131
CHAPITRE II. — <i>Rémunérations des gérants non-associés ..</i>	135
CHAPITRE III. — <i>Rémunérations des gérants minoritaires ..</i>	138
TITRE II. — Le prélèvement temporaire sur les excédents de bénéfices	143
CHAPITRE PREMIER. — <i>Les résactions à faire subir au bénéfice de comparaison fixé d'après le bénéfice réel</i>	146
§ 1. — De l'influence de la répartition des parts sociales et des transformations de sociétés	146
§ 2. — Le bénéfice de comparaison 1937-1938 et les intérêts des comptes courants des associés-gérants	148
CHAPITRE II. — <i>La notion du capital engagé et les comptes courants des associés-gérants</i>	151
CHAPITRE III. — <i>La rémunération du travail du chef d'entreprise en cas de gérance majoritaire</i>	155
TITRE III. — L'impôt général sur le revenu	163
CHAPITRE PREMIER. — <i>Détermination des revenus imposables</i>	165
CHAPITRE II. — <i>L'imposition des réserves</i>	170
Section I. — <i>Généralités</i>	170
Section II. — <i>Distributions de réserves sous forme d'augmentation de capital</i>	173
Section III. — <i>Remboursements et amortissements de capital</i>	179
CONCLUSION	183
BIBLIOGRAPHIE	193
TABLEAUX ANNEXES	195

INTRODUCTION

Après la guerre de 1914-1918 l'organisation des sociétés commerciales, malgré ses nombreux types, ne satisfait pas, en France, à toutes les nécessités du commerce et de l'industrie.

Les prescriptions rigoureuses qui régissent la constitution et le fonctionnement des sociétés apparaissent comme autant d'obstacles qu'il importe de faire disparaître ; la loi du 27 juillet 1867, en exigeant un minimum de sept actionnaires, interdit de conserver à l'entreprise tout caractère familial, et la négociabilité des actions permet à n'importe quel étranger de s'introduire dans l'affaire.

Le problème est donc le suivant : ou l'on ne veut pas engager la totalité de ses ressources dans une entreprise et il faut constituer une société par actions en obéissant aux prescriptions rigoureuses de la loi de 1867 ; ou l'on se libère de ces formalités gênantes tout en conservant à l'exploitation son caractère familial, mais en engageant la responsabilité indéfinie des associés et c'est la création d'une société par intérêt.

Il semblait nécessaire de sortir de ce dilemme.

Le remède nous est venu d'Angleterre où les « Private Companies » prirent un tel essor que l'on en comptait 58.000 en 1919 (1), soit les neuf dixièmes des sociétés anglaises, et d'Allemagne où les « Gesellschaft mit beschränkter Haftung », apparues dès 1892, connurent un développement remarquable (44.000 en 1921). Dans l'un et l'autre pays, il s'agit de sociétés présentant des avantages incontestables : nombre réduit de personnes, interdiction de négocier les parts, limitation de la responsabilité de chaque associé au montant de son apport.

En France, l'on hésite longtemps ; pourtant le retour de l'Alsace et de la Lorraine pose le problème d'une manière urgente. Dans ces deux provinces, le type allemand a fourni ses preuves et donné satisfaction aux entreprises qui l'ont adopté.

On va donc chercher à maintenir les sociétés fonctionnant dans les départements recouverts et finalement on réalisera l'unité législative.

(1) Cf. Rapport Chapsal, *Documents parlementaires*, Sénat, 1924, p. 691.

Après cinq ans d'études et de discussions, la loi du 7 mars 1925 accomplit l'unification tant souhaitée : la société à responsabilité limitée est née.

Il s'agit avant tout d'une société pouvant, le cas échéant, comprendre seulement deux membres et dans laquelle chaque associé n'est tenu que jusqu'à concurrence de son apport, les parts sociales étant représentées par des titres non négociables et seulement cessibles sous certaines conditions.

Comme la plupart des nouvelles lois, celle du 7 mars 1925 ne pouvait manquer de soulever des questions nombreuses et parfois délicates à résoudre. Il en est qui trouvèrent leur origine dans certaines difficultés d'interprétation dues à la mauvaise rédaction de la loi : des problèmes d'ordre juridique se sont posés particulièrement en ce qui concerne la révocation et les pouvoirs des gérants, le régime des parts sociales, la responsabilité solidaire des associés vis-à-vis des tiers de la valeur attribuée aux apports en nature.

D'autres difficultés prirent naissance du fait que le législateur avait cru bon de passer absolument sous silence certains points pourtant des plus importants. Ainsi seul l'article 42 contenait des dispositions d'ordre fiscal, et encore intéressait-il uniquement l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières : pas un mot sur les autres impôts cédulaires, ni sur l'impôt général !

Devant un tel silence, quelle solution devait-on adopter ? L'application du droit commun ne laissait d'être délicate, d'autant plus que la société à responsabilité limitée apparut bien vite comme un type intermédiaire entre les sociétés de personnes et les sociétés de capitaux.

A l'origine, les interprètes de la loi de 1925 se sont partagés en trois opinions. Pour certains (1), qui retenaient avant tout le fait que les parts ne peuvent être cédées à des tiers étrangers à la société qu'avec le consentement de la majorité des associés représentant au moins les trois quarts du capital social, la nouvelle forme de société devait prendre place parmi les sociétés de personnes ; pour d'autres (2), il s'agissait d'une société de capitaux. Ces derniers auteurs ne manquaient pas d'invoquer, en particulier, à l'appui de leur thèse, l'article 36 de la loi du 7 mars 1925, qui stipule que « la société n'est point dissoute par l'interdiction, la faillite, la

(1) Sociétés de personnes : A. Chéron, *Ann. droit commerc.* 1925, 215-216. — Hémard, *Nullités de sociétés* (2^e édit.) n° 302. — Michel, *Rec. jur. des Sociétés*, 1925, p. 82. — Pihet, *Traité théorique et pratique des s. à r. l.*, n° 3 (2^e édit.).

(2) Sociétés de capitaux : Bourcart (*J. S.* 1925, 231). — Hamel.

« déconfiture ou la mort d'un des associés sauf en ce dernier cas, « stipulation contraire des statuts ». Enfin la majorité des auteurs (1) semblait d'accord pour admettre que l'on se trouve en face d'un type d'une société intermédiaire entre les sociétés de personnes et les sociétés de capitaux.

S'il est fait ici allusion à cette controverse, dont la doctrine ne se préoccupe guère à l'heure actuelle, c'est parce qu'elle intéresse au premier chef le domaine fiscal. Selon que l'on décidera d'assimiler la société à responsabilité limitée à une société en nom collectif ou à une société anonyme, les conséquences d'ordre fiscal seront différentes.

Par exemple, en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux allait-on dire, suivant en cela les dispositions de l'article 2 de la loi du 30 juin 1923, que chacun des membres de la nouvelle société serait personnellement imposable pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société ? En opérant de la sorte, on aurait étendu aux membres des sociétés à responsabilité limitée le bénéfice de l'imposition distincte dont profitaient à l'époque les associés en nom collectif et les commandités dans les sociétés en commandite simple.

Ou l'Administration déciderait-elle d'imposer globalement la totalité des bénéfices sociaux au nom de la société, quel que soit le nombre de ses membres ? Solution semblable à celle adoptée pour les sociétés anonymes et dont un des principaux effets est d'empêcher les associés de bénéficier des réductions pour charges de famille.

Une autre question se posait : dans quelle mesure les rémunérations allouées aux associés gérants seraient-elles admises parmi les charges déductibles lors de l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ? Seraient-elles purement et simplement maintenues dans les bénéfices taxables comme celles attribuées aux associés en nom collectif et aux gérants des commandites simples et par actions ? Ou viendraient-elles en déduction des bénéfices au même titre que les rétributions fixes allouées aux administrateurs des sociétés anonymes et les tantièmes revenant aux administrateurs délégués ou directeurs des mêmes sociétés pour

(1) Mixte : Lyon Caen et Renault. *Traité de droit commers.* (5^e édit.) avec la collaboration de M. Amiaud (T. II. n° 1029 *quater*). — Thaller, *Précis de Droit commerc.*, 8^e éd. mise à jour par F. Piercerou, n° 725 *bis*. — Drouets, *Traité des sociétés à r. l.*, 2^e édit. 1927, n° 56. — Pic et Baratin. *Des sociétés à r. l.* 2^e édit. 1929, 119-120. — Julliot de la Morandière. — Dupuich. — Lepargneur, etc...

les rémunérer spécialement du travail de direction ou de gestion qui leur est confié (cf. instruction du 20 mars 1918, art. 20).

Dans le cadre de l'impôt général sur le revenu, les associés devaient-ils comprendre dans leurs déclarations non seulement la part de bénéfices qui leur est attribuée conformément à la jurisprudence rendue en matière de sociétés anonymes, mais encore les bénéfices mis en réserve selon l'arrêt du Conseil d'Etat en date du 5 février 1925, qui en avait décidé ainsi à l'égard des membres des sociétés en nom collectif ?

Même en ce qui concerne l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, pourtant explicitement visé par la loi, des questions ne manquèrent pas de se poser. L'article 42 stipulait bien que l'impôt créé en 1872 ne s'applique pas aux dividendes, intérêts, arrérages et autres produits revenant aux gérants prévus à l'article 24 de la loi du 7 mars 1925. Fallait-il en conclure que tous les gérants statutaires étaient dispensés automatiquement de l'impôt, sans avoir à rechercher s'ils jouent ou non un rôle effectif dans l'administration de la société ? Devait-on assimiler le gérant de fait à un véritable gérant et le faire bénéficier de l'exemption ?

Au lendemain de la mise en vigueur de la nouvelle loi, il était primordial de savoir quelles solutions seraient données aux problèmes qui viennent d'être cités. Il importait en particulier d'être fixé sur le statut des gérants. Si, au regard de la loi fiscale, la société à responsabilité limitée était assimilée à une société de personnes, les gérants associés supporteraient l'impôt général sur le montant des réserves et leurs rémunérations ne pourraient figurer parmi les charges déductibles lors de l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Si, au contraire, on considérait que la société à responsabilité limitée devait être regardée comme une société de capitaux, ses gérants profiteraient alors d'avantages incomparables, puisque tout en bénéficiant par ailleurs du même régime que celui des administrateurs de sociétés anonymes, les produits de leurs parts ne seraient pas cotisables à la cédule des valeurs mobilières.

L'occasion nous sera fournie de constater que le Ministre des Finances donna très rapidement satisfaction aux défenseurs de cette dernière thèse. On ne saurait nier que cette assimilation et l'exemption d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, en faveur de tous les gérants, furent une des causes déterminantes du succès remporté par la société à responsabilité limitée dans le monde des affaires. Mais le régime fiscal privilégié alla s'amenuisant et les lois des 30 décembre 1928 et 28 février 1933, pour mettre fin à certains

abus, en diminuèrent notablement la portée. Néanmoins, le nombre des sociétés à responsabilité ne cessa de s'accroître suivant un rythme régulier et les statistiques (1) montrent d'une façon éloquente la place importante que les nouvelles sociétés ont prise parmi les autres types. Ce qui tendrait à prouver que, plus encore que par les avantages fiscaux réservés aux gérants, les fondateurs des sociétés ont été attirés par la limitation de la responsabilité au montant des apports et par une réglementation beaucoup plus souple que celle résultant de la loi de 1867.

Il faudrait, toutefois, se garder de porter un jugement superficiel et de conclure prématurément. Le but que nous nous sommes fixés est justement de « faire le point », c'est-à-dire de passer en revue les changements qui ont été apportés au statut fiscal applicable primitivement aux gérants, de rechercher les raisons de ces modifications, et de comparer la situation actuelle des intéressés à celui des associés en nom collectif et des administrateurs des sociétés anonymes.

La première partie de cet ouvrage est consacrée au droit fiscal propre aux gérants de sociétés à responsabilité limitée. L'imposition des produits de leurs parts à la cédule des capitaux mobiliers et de leurs rémunérations à celle des bénéfices industriels et commerciaux ont fait l'objet de dispositions législatives qu'on ne rencontre dans aucune autre forme de société. C'est cette constatation qui a inspiré notre plan.

Certains lecteurs pourront s'étonner que la première place soit réservée à l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières alors que, pour beaucoup d'entre eux, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux revêt une importance particulière qui semble le désigner pour retenir d'abord l'attention.

Notre choix a été dicté par des raisons plus pertinentes que la faveur dont jouit l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Le législateur lui-même n'a pas trouvé nécessaire d'y faire la moindre allusion dans la loi du 7 mars 1925. Par contre, il a tenu à préciser, comme nous l'avons vu, suivant quelles modalités les dividendes, intérêts, arrérages et autres produits des parts revenant aux gérants étaient cotisables à la cédule des capitaux mobiliers. C'est la seule disposition fiscale que l'on rencontre dans la législation relative aux sociétés à responsabilité limitée ; à ce titre il était déjà logique de l'étudier en premier lieu.

(1) Voir Tableau des immatriculations et des radiations de sociétés, p. 195.

Mais il est un autre motif qui mérite également d'être noté. L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, toujours à la charge de la société, n'est jamais supporté par les gérants. Il n'est pas propre aux gérants de sociétés à responsabilité limitée et seule sa détermination est influencée par le fait que les rémunérations allouées aux gérants peuvent, sous certaines conditions, figurer parmi les dépenses d'exploitation (1).

Par contre l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, dont les sociétés sont seulement obligées de faire l'avance, est à la charge personnelle du bénéficiaire du revenu. C'était encore là une bonne raison de lui accorder la première place.

Dans la deuxième partie de cette étude, nous avons groupé les impôts perçus suivant les règles de droit commun, c'est-à-dire l'impôt sur les traitements et salaires, le prélèvement temporaire sur les excédents de bénéfices et l'impôt général sur le revenu.

Pour le premier et le dernier de ces impôts l'application des principes habituels n'appelle de commentaires particuliers que sur certains points. Il n'en est pas de même pour le prélèvement temporaire sur les excédents de bénéfices dont l'examen nous permettra de constater que, sous le régime institué par la loi du 30 janvier 1941, il peut être intéressant, au point de vue fiscal, que les associés gérants des sociétés à responsabilité limitée possèdent la majorité des parts sociales.

PLAN DE L'OUVRAGE :

Première Partie : Le droit fiscal propre aux gérants de sociétés à responsabilité limitée.

Titre I. — L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Titre II. — L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Deuxième Partie : Les impôts perçus suivant les règles de droit commun.

Titre I. — L'impôt sur les traitements et salaires.

Titre II. — Le prélèvement temporaire sur les excédents de bénéfices.

Titre III. — L'impôt général sur le revenu.

Conclusion.

(1) Les frais généraux de la gérance (intérêts des comptes courants, primes d'assurance-vie, intérêts interéméraires, etc...), ont également une répercussion sur la fixation des bénéfices imposables.

PREMIÈRE PARTIE

LE DROIT FISCAL PROPRE AUX GÉRANTS DE SOCIÉTÉS À RESPONSABILITÉ LIMITÉE

TITRE I

LES GÉRANTS ET L'IMPÔT SUR LE REVENU DES VALEURS MOBILIÈRES

CHAPITRE PREMIER

L'ARTICLE 42 DE LA LOI DU 7 MARS 1925

§ 1. — EXONÉRATION TOTALE AU PROFIT DES ASSOCIÉS-GÉRANTS

Il nous a déjà été permis de signaler la discrétion que le législateur de 1925 avait montré au point de vue fiscal. La nouvelle loi ne contenait qu'une disposition intéressant ce domaine, disposition qui constituait d'ailleurs un des avantages les plus appréciables de la nouvelle forme de société. En effet, aux termes du premier alinéa de l'article 42 de la loi du 7 mars 1925 : « L'impôt sur le « revenu des capitaux mobiliers édicté par l'article 1^{er} de la loi du « 29 juin 1872 et l'article 31 de la loi du 29 mars 1914 et par « l'article 50 de la loi du 25 juin 1920, ne s'applique pas, dans les « sociétés prévues par la présente loi (celle du 7 mars 1925), aux « dividendes, intérêts, arrérages et autres produits revenant aux « gérants, prévus à l'article 24 de la présente loi. »

Quels motifs avaient amené le législateur à prendre une telle mesure de faveur au seul profit des associés-gérants ? Il semble qu'il faille avant tout retenir l'idée suivant laquelle les bénéfices attribués aux gérants constituent principalement la rémunération de leur travail personnel et doivent, en conséquence, échapper à

l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Cette cause principale de l'exonération ressort des travaux préparatoires de la loi et l'Administration de l'Enregistrement n'a pas manqué de la mettre en lumière dans son Instruction 3851.

L'exonération ne devait d'ailleurs que profiter aux gérants, les autres associés étant obligés, suivant le droit commun, d'acquitter l'impôt sur les produits leur revenant. On considérait, en effet, à juste titre, que les bénéfices attribués aux associés non-gérants, présentaient avant tout le caractère de revenu de capitaux. Ainsi les sociétés à responsabilité limitée formées entre associés exerçant tous conjointement la gérance étaient affranchies du paiement de l'impôt tant sur les produits des parts sociales (y compris les intérêts dont l'article 34 de la loi autorisait la répartition en l'absence de bénéfices), que sur les bénéfices qui, à la dissolution, proviendraient aux associés du partage du fonds social.

§ 2. — LES ABUS

En stipulant l'exonération totale au profit des associés-gérants, le législateur n'avait fait que les assimiler aux membres des sociétés en nom collectif et aux gérants des sociétés en commandite simple qui sont dispensés du paiement de l'impôt, depuis la loi du 1^{er} décembre 1875, article premier.

Certes, les fondateurs de sociétés à responsabilité limitée ne pouvaient que se féliciter d'une telle assimilation et, voulant profiter d'une façon aussi complète que possible des avantages accordés par la nouvelle loi, ils allaient très vite, par leur esprit de fraude, amener la disparition, — tout au moins partielle, — de l'avantage accordé par l'article 42.

Reconnaissons d'ailleurs que la tentation était grande. « Puisque seuls les gérants profitent de l'exemption de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, dit-on dans le monde des affaires, constituons donc des sociétés à responsabilité limitée dans lesquelles tous les associés seront gérants, et par conséquent, dispensés du paiement de l'impôt. » Rien ne pouvait contrecarrer de telles initiatives, puisque le nombre des associés gérants n'était pas limité par la loi.

En opérant de la sorte, la taxe sur le revenu des valeurs mobilières n'était due, pas plus sur les dividendes, intérêts et produits revenant aux gérants au cours de la vie de la société, que sur les bénéfices qui leur étaient alloués au moment de la dissolution.

Dans beaucoup de sociétés, tous les associés étaient gérants, et l'on en cite une qui n'en comptait pas moins de deux cents ! Il y avait des familles nombreuses dans lesquelles tous les membres s'étaient constitués gérants, alors que plusieurs d'entre eux n'exerçaient aucune activité au sein de la société. Leur désignation n'avait d'autre objet que d'éluder l'application de l'impôt. Cette situation ne laissait pas d'être préjudiciable aux intérêts du Trésor qui ne pouvait que difficilement s'opposer à de tels abus. Il était souvent impossible à l'Administration de prouver que les fonctions de gérant n'étaient pas exercées en fait, et le nombre des procès en perspective était tel que seule une modification de la loi de 1925 pouvait apporter une solution efficace à cet état de choses.

D'autre part, le « danger de l'article 42 » était plus grand qu'on ne le pense généralement. En effet, la loi du 29 juin 1872 instituant l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et faisant suite à celles de 1850 et 1854 qui avaient établi les droits de timbre et de transmission, avait trouvé son origine dans le développement industriel du XIX^e siècle. De nombreuses sociétés avaient vu le jour à partir de 1850 et le législateur avait été conduit à frapper leurs titres — d'ailleurs très en faveur auprès du public — de taxes exigibles lors de leur création, de leur transmission ou de la distribution des revenus auxquels ils donnaient droit. Les statistiques prouvent que l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières obtint très rapidement un rendement des plus appréciables : (65.452.800 frs en 1897 ; 71.083.600 frs en 1899).

Aussi, une question vient immédiatement à l'esprit (1) : si les sociétés anonymes dont les bénéfices sont depuis de nombreuses années antérieures à 1925 soumises à l'impôt, se transforment en sociétés à responsabilité limitée et désignent comme gérants de gros actionnaires de l'ancienne société, les ressources du Trésor ne vont-elles pas subir de ce fait une notable diminution ?

Dans la réalité, on a vu des sociétés anonymes pourvues de réserves importantes prendre la forme à responsabilité limitée, distribuer toute ou partie de leurs réserves à leurs nombreux gérants, et cette distribution faite sous le bénéfice de l'exonération, reprendre leur forme anonyme antérieure (cf. Instr. N° 4137, R. E. 9855).

En toute hypothèse, la nécessité apparaissait de modifier les règles d'exigibilité de l'impôt et seules les nouvelles dispositions à prendre pour pallier les inconvénients constatés faisaient l'objet de discussions.

(1) Cf. Débats Sénat, Séance du 20-2-1933, Intervention de M. H. Roy, p. 248.

§ 3. — LES PROJETS DE RÉFORME

La Société d'Etudes Législatives, dont les travaux avaient contribué dans une très large mesure à l'élaboration de la loi du 7 mars 1925 fut la première à constater la nécessité de remédier aux défauts de la nouvelle législation et de « procéder à un examen de conscience de son œuvre » (1).

Elle nomma une commission sous la présidence de M. LYON-CAEN et RENAULT, et choisit comme rapporteur M. DROUETS, spécialiste des sociétés à responsabilité limitée, qui ne manqua pas d'attirer l'attention de ses collègues sur les inconvénients que présentait l'article 42.

Au sein de la commission, on était d'accord sur le fait que l'exonération ne devait pas disparaître, mais seulement être limitée, soit en réintégrant les sommes revenant aux gérants jusqu'à concurrence de moitié dans les revenus taxables à l'impôt sur les valeurs mobilières, soit en limitant, au point de vue fiscal, le nombre des gérants à trois pour les sociétés au capital de moins d'un million et à cinq pour les autres.

(1) *Recueil Juridique des Sociétés*, avril 1928, p. 90, Bernard Auger et Raymond Michel.

CHAPITRE II

LES RESTRICTIONS APPORTEES A L'EXEMPTION GENERALE

(Article 47 de la loi du 28 février 1933)

La nécessité de mettre un terme aux pratiques frauduleuses qui avaient détourné l'exonération de 1925 de son but originaire, avait amené le Gouvernement à proposer l'abrogation du premier alinéa de l'article 42 de la loi du 7 mars 1925 (Cf. Projet de loi n° 1367, article 57 annexe au procès-verbal de la Chambre du 7 février 1933). On attendait de cette mesure un supplément de recettes de 40 millions.

Au cours de la discussion du projet de loi portant ouverture de crédits provisoires applicables au mois de mars 1933 et tendant au redressement budgétaire, la Commission des Finances avait proposé (1) que le premier alinéa de l'article 42 de la loi du 7 mars 1925 fût remplacé par la disposition suivante : « Dans les sociétés « prévues par la présente loi et qui ne sont gérées que par deux « mandataires au plus, les dividendes, intérêts, arrérages et autres « produits revenant à ces deux gérants, et n'excédant pas 50.000 « francs pour chacun, sont dispensés de l'impôt sur le revenu des « capitaux mobiliers. »

Lors de la deuxième séance du 12 février 1933, M. Robert SCHUMANN avait fait remarquer que si l'on supprimait l'exemption de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, le double avantage fiscal (2) qu'accordait la loi de 1925 aux sociétés à responsabilité limitée n'existerait plus et que les gérants seraient injustement désavantagés par rapport aux administrateurs des autres sociétés commerciales. En définitive, M. SCHUMANN approuvait la proposition, mais estimait que le complément indispensable de cette mesure était la suppression de la loi de 1928, celle-ci ayant été votée, alors qu'existait l'exemption dont la suppression était envisagée.

(1) Débats Parlement Chambres 13-2-33, p. 657.

(2) En effet, la loi du 30-12-1928 avait déjà stipulé que les appointements des gérants qui détiennent la majorité des parts devaient être frappés par l'impôt sur les B. C. à la charge de la société, alors qu'auparavant ils étaient cotisables à la cédule des traitements et salaires et admis en déduction des bénéfices imposables. (Cf. chap. II, sect. 1, § 2.)

D'un autre côté, deux amendements avaient été déposés, l'un par M. PROUST, l'autre par M. DOMMANGE. Le premier tendait à modifier le premier alinéa de l'article 42, comme suit :

« L'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers ne s'applique
« pas dans les sociétés à responsabilité limitée aux dividendes,
« intérêts, arrérages et autres produits revenant *aux trois premiers*
« gérants désignés dans l'acte de société. »

Le second avait pour but de remplacer les mots : « Les deux mandataires » et « deux gérants », par « quatre mandataires » et « quatre gérants », et le chiffre de « 50.000 francs », par celui de « 100.000 francs ».

Se faisant l'interprète d'un vœu des chambres de commerce, M. PROUST estimait que l'on ne pouvait abroger purement et simplement, comme le voulait le Gouvernement, tous les avantages fiscaux qui avaient été accordés aux sociétés à responsabilité limitée. Son attitude était comparable à celle de la Commission des Finances qui avait admis que deux associés-gérants pourraient continuer à bénéficier de l'exemption d'impôt sur les valeurs mobilières.

Il demandait seulement à la Commission d'aller un peu plus loin et d'accorder l'exonération totale à trois gérants. Extension abusive, qui, si elle était adoptée, détruirait, d'après le Gouvernement, le bénéfice fiscal de la réforme envisagée.

M. DOMMANGE, qui devait retirer son amendement, d'ailleurs semblable à celui de M. PROUST, ne manquait pas de souligner que :
« Le texte proposé par la Commission des Finances serait, de toute
« manière, une solution peu satisfaisante, puisqu'elle paralyserait
« les sociétés à responsabilité limitée au point d'entraîner leur
« disparition à brève échéance. Elle n'apporterait, d'autre part, au
« Trésor, en prenant l'évaluation la plus large, qu'un bénéfice très
« réduit de 25 millions, et je ne crois pas, ajoutait le député, que
« ces 25 millions vailent la destruction de sociétés indispensables
« à l'activité du commerce et de l'industrie de ce pays. »

Cette opinion était loin d'être partagée par M. LAMOUREUX, Ministre du Budget, qui considérait qu'un tel supplément de recettes était très appréciable, compte tenu des circonstances.

Finalement, la Chambre des Députés adoptait le projet de la Commission des Finances, projet que le Sénat était, dans sa séance du 20 février 1933, amené à modifier de façon notable.

La rédaction peu explicite du texte transmis à la Haute Assemblée, laissait, en effet, subsister un doute dans certains esprits : le

terme « autres produits » concernait-il ou non les salaires que touchent les gérants ? Si, lorsque la majorité des parts sociales est possédée par l'ensemble des gérants, l'on appliquait à la fois l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières sur les mêmes sommes, on risquait « d'écraser » les gérants de sociétés à responsabilité limitée (1).

Aussi, sur la proposition de M. CHAPSAL, était-il décidé que l'on ajouterait à l'expression « autres produits », les deux mots « des parts ». Précision qui apportait à tous les apaisements souhaitables et quarante-huit heures après, le texte primitif ainsi modifié revenait devant la Chambre. Après un court débat, la nouvelle rédaction proposée par la Commission des Finances, qui ne limitait plus l'exonération aux sociétés gérées seulement par deux mandataires, était approuvée par l'Assemblée et devait, après adoption par le Sénat, constituer l'article 47 de la loi du 28 février 1933.

Ce texte est devenu l'article 139 du Code Fiscal des Valeurs Mobilières qui s'exprime comme suit :

« Dans les sociétés prévues par la loi du 7 mars 1925, les dividendes, intérêts, arrérages et produits des parts revenant à deux associés-gérants seulement et n'excédant pas 50.000 francs pour chacun, sont dispensés de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers. »

Il résulte que :

1° L'exonération n'est plus maintenue que dans la limite d'un maximum de 50.000 francs.

2° Seuls, deux gérants associés peuvent bénéficier de l'exemption.

L'impôt devient ainsi applicable aux produits des parts attribuées aux associés-gérants, sous cette réserve que pour deux d'entre eux, l'impôt ne frappe le produit de leurs parts que pour la partie excédant 50.000 francs pour chacun. Il reste comme auparavant exigible sur la totalité des produits revenant aux autres associés non gérants.

En précisant les modalités d'application de la loi du 28 février 1933, il nous sera permis d'étudier la nature de la nouvelle exonération, d'examiner quels sont les gérants qui en bénéficient et ceux qui restent imposables suivant le droit commun, enfin, de nous rendre compte de l'influence des nouvelles dispositions sur la liquidation pratique de l'impôt sur le revenu concernant la gérance.

(1) M. Chapsal, Débats Sénat, 20-2-1933, p. 248.

SECTION I

La nature de la nouvelle exonération**§ 1. — SA PORTÉE**

Dans la rédaction de l'article 47 de la loi du 28 février 1933, le législateur s'est attaché à indiquer d'une façon précise que : « les dividendes, intérêts, arrérages et autres produits des parts « revenant à deux associés-gérants seulement et n'excédant pas « 50.000 francs pour chacun, sont dispensés de l'impôt sur le « revenu des capitaux mobiliers ». Il a voulu préciser ainsi que des répartitions qui normalement sont taxables se trouvent placées, dans certaines limites, en dehors du champ d'application de l'impôt.

Mais d'autres sommes sont attribuées aux gérants, auxquelles la loi de 1933 ne fait pas la moindre allusion, bien qu'il en ait été question au cours des débats devant la Chambre des Députés et le Sénat. Il s'agit des traitements, gratifications, indemnités et tantièmes qui se présentant comme des rétributions régulières ou exceptionnelles, fixes ou proportionnelles aux bénéfices, sont en principe accordées en rémunération du travail fourni, et dans ce cas échappent naturellement à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers pour être cotisables, soit à la cédule des traitements et salaires, soit à celle des bénéfices industriels et commerciaux.

Parfois ces mêmes sommes — en particulier les tantièmes — représentent purement et simplement le produit d'un apport en capital ou en industrie. Elles sont alors soumises à l'impôt créé par la loi du 29 juin 1872, et il y a lieu d'en tenir compte pour déterminer le maximum de 50.000 francs exonéré (Cf. Rep. LE COUR GRANDMAISON, *J. O.*, 16 mars 1933). C'est ce dernier aspect de la question qu'il importera surtout d'approfondir pour connaître d'une manière aussi exacte que possible la portée de l'exonération instituée depuis le 28 février 1933.

A) Dividendes, intérêts, arrérages et autres produits des parts

Tous les revenus proprement dits, qu'ils soient distribués sous forme de dividendes d'intérêts ou d'arrérages, toutes les répartitions ordinaires ou extraordinaires prévues par les statuts ou faites à la suite d'une décision de la société au profit des deux associés-gérants bénéficiant de l'exemption, restent, dans la limite de 50.000 francs, en dehors du champ d'application de l'impôt. Il en est évidemment

de même, le cas échéant, des intérêts dont l'article 34 de la loi du 7 mars 1925 autorise le paiement en l'absence de bénéfice, mais seulement pour la période de temps nécessaire à l'exécution des travaux qui doivent précéder le commencement des opérations de la société.

Comme l'a souligné l'instruction de l'Enregistrement n° 4137 précitée, le législateur retient avant tout la qualité de détenteur de parts des intéressés et en conséquence, l'exemption d'impôt ne peut s'étendre aux intérêts des prêts faits par les gérants de la société ou des dépôts effectués par eux dans la caisse sociale (Rép. GUICHARD, député, *J. O.* du 16 mars 1928). Les intérêts produits par les sommes que les gérants laissent en compte à titre de dépôts sont passibles de l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements, établi par l'article 38 de la loi du 31 juillet 1917. En effet, cette loi assujettit à l'impôt « les revenus des dépôts de « sommes d'argent, à vue ou à échéance fixe, quel que soit le dépôt » et quelle que soit l'affectation du dépôt ». S'il ne s'agit pas d'un dépôt, mais d'un véritable prêt (par exemple si un délai est stipulé pour le remboursement), l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières est exigible (Cf. *Inst. Enregistrement*, n° 3851, p. 7), sans que les intérêts des sommes prêtées à la société puissent profiter de l'exemption à concurrence de 50.000 francs (R. M. F., 24 avril 1936, Md 3446).

Par contre, l'exonération intéresse :

a) *Les parts de bénéfices attribués en rémunération d'un apport en industrie*, qui doivent suivre le même sort que les produits des parts représentant un apport en capital (Rep. PROUST, *J. O.* du 13 janvier 1934) ;

b) *Les répartitions de bénéfice mis en réserve*, même si les produits distribués proviennent des réserves constituées par la société alors qu'elle était sous la forme anonyme et avant sa transformation en société à responsabilité limitée (Rép. DOLLAT, dép., *J. O.*, 1^{er} août 1928, *Sol.*, 23 juillet 1932, *Ind.*, 4148-14).

En cas de distribution de réserves sous forme d'augmentation de capital, deux associés-gérants sont fondés à bénéficier de l'exemption puisqu'elle s'applique non seulement aux distributions périodiques de dividendes et intérêts, mais également aux répartitions extraordinaires de produits. Cela ne faisait aucun doute lorsque l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières était dû sur l'augmentation de capital au tarif normal ou à un taux réduit de moitié sous le régime du décret du 30 mars 1939 et de la loi du 31 décembre

suivant. Mais depuis la parution de la loi du 12 août 1942 qui dispense de l'impôt les distributions de réserves effectuées à compter du 1^{er} septembre 1942, sous forme d'augmentation de capital et crée en remplacement une taxe d'enregistrement de 15 % additionnelle au droit d'apport en société, l'exemption de l'article 139 du Code des valeurs mobilières se trouve normalement reportée en totalité sur les autres répartitions effectuées au titre du même exercice. C'est donc seulement, ainsi que le précise la solution administrative du 13 janvier 1944 (1) « à défaut d'autres répartitions ou si celles-ci sont insuffisantes, que l'exemption dont il s'agit peut être considérée comme s'appliquant à la capitalisation de réserves et que cette dernière peut être dispensée à due concurrence de la taxe de 15 % additionnelle au droit d'apport ».

Si, au cours d'un exercice, un associé-gérant bénéficiaire de l'exemption instituée par la loi du 28 février 1933 a touché 40.000 francs en qualité de porteur de parts, et si à la suite d'une augmentation de capital au moyen des réserves, 20 nouvelles parts de 1.000 francs lui ayant été attribuées, la taxe de 15 % est exigible, elle ne sera supportée finalement en ce qui concerne le gérant que sur 10.000 francs et non sur 20.000 francs. En effet, puisque l'intéressé a perçu 40.000 francs à titre de distribution périodique de dividendes et intérêts, l'exemption de l'article 139 du Code des Valeurs Mobilières s'appliquera pour 10.000 francs à l'incorporation des réserves au capital. Par contre, bien que le taux de la taxe additionnelle (15 %), soit à l'heure actuelle la moitié de celui de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (25 % + 5 % de surtaxe exceptionnelle), l'exonération ne peut porter sur les 20.000 francs, étant donné qu'aux termes de l'article 47 de la loi du 28 février 1933, le montant des revenus dispensés d'impôt est limité à 50.000 francs par gérant, sans égard au tarif applicable.

Notons enfin que la solution du 13 janvier 1944 précise que : « la situation d'ensemble au point de vue de la déduction à opérer pour la liquidation de l'impôt sur le revenu ou de la taxe additionnelle ne pouvant être appréciée définitivement que lors du règlement final de l'exercice au cours duquel est intervenue la capitalisation de réserves, il convient pour sauvegarder les droits du Trésor, d'exiger lors de l'enregistrement de l'acte, la taxe de 15 % sur la totalité des réserves capitalisées, sauf à restituer, le cas échéant, une fraction de cette taxe après le règlement de

(1) *Bulletin Officiel de l'Administration de l'Enregistrement*, janvier 1944, p. 4.

« l'exercice et pratiquement dans les limites de la double prescription annale et quinquennale édictée par l'article 311, 2^e alinéa du Code de l'Enregistrement, aux sociétés qui justifieraient n'avoir pas bénéficié intégralement du chef des autres répartitions de l'exemption édictée par l'article 139 du Code des Valeurs Mobilières. »

« Il est d'ailleurs à remarquer, ajoute avec juste raison la solution administrative, que les sociétés à responsabilité limitée ne sauraient être admises à critiquer cette perception provisoire de la taxe additionnelle sur la totalité de l'augmentation de capital par incorporation des réserves, puisque, en pareil cas, la dispense de taxe procède d'une mesure de tempérament dont l'Administration est incontestablement en droit de fixer les modalités d'application ».

Il importe de noter, en effet, que la loi du 28 février 1933 n'institue, dans son article 47, qu'une exonération de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, et que la taxe additionnelle de 15 % est d'une nature tout à fait différente de l'impôt créé par la loi du 29 juin 1872, puisqu'aux termes de l'article 3 de la loi du 12 août 1942, elle est soumise aux règles qui gouvernent l'exigibilité, le recouvrement et la restitution du droit d'apport auquel elle s'ajoute. C'est donc à juste titre que l'Administration de l'Enregistrement peut prétendre avoir adopté un point de vue qui ne diminue en aucune façon la portée de l'exonération instituée en faveur de deux associés-gérants.

c) *Les remboursements et amortissements de capital* totaux ou partiels effectués avant la dissolution ou la mise en liquidation de la société. Il ne saurait en être autrement dès lors que ces opérations sont assimilées à une distribution de bénéfices. Ce point de vue a, d'ailleurs, été confirmé dans une réponse ministérielle faite à M. Faure, député, et parue au *Journal Officiel* du 3 décembre 1933 qui indique que l'exonération de l'article 139 du Code Fiscal des Valeurs Mobilières, s'applique à toutes les distributions de bénéfices effectués au profit des associés-gérants, qu'il s'agisse de dividendes annuels, d'amortissements ou de remboursements de capital.

Ainsi, lorsqu'une société à responsabilité limitée distribue des sommes, à titre de remboursement ou d'amortissement, celles qui reviennent aux non-gérants sont soumises à la taxe sur le revenu des capitaux mobiliers, conformément aux dispositions de l'article 80 de la loi du 13 juillet 1925, tandis que les deux associés-gérants

désignés par la société sont exempts de la dite taxe jusqu'à concurrence de 50.000 francs pour chacun d'eux. Il sera examiné au chapitre III si ces remboursements et amortissements de capital entraînent l'exigibilité de l'impôt général sur le revenu.

d) Les revenus ne présentant pas un caractère périodique. Certains produits de parts font l'objet de répartitions extraordinaires et apparaissent à ce point de vue d'une nature différente de celle des dividendes ou des intérêts qui en principe sont servis régulièrement aux bénéficiaires. Parmi ces revenus accessoires, on peut citer en particulier les sommes mises en distribution lors de la dissolution de la société — en particulier les attributions de bons — (Sol., 25 janvier 1928, *R. E.*, 8951).

Il est bien évident que les solutions données par certaines réponses ministérielles sous l'empire de l'article 42 de la loi du 7 mars 1925, conservent toute leur portée sous le régime institué par l'article 47 de la loi du 28 février 1933 qui vise comme précédemment les dividendes, intérêts, arrérages et produits (des parts), ces deux derniers mots ayant été ajoutés dans le but d'indiquer d'une façon explicite que les salaires ne seraient pas imposables à la cédule des valeurs mobilières.

En conclusion, c'est parce qu'ils sont détenteurs de parts et touchent à ce titre des dividendes, intérêts, arrérages et d'autres produits, que deux associés-gérants peuvent dans la limite de 50.000 francs bénéficier de l'exonération d'impôt. Aussi ne saurait-il être question d'étendre le régime de faveur dont ils profitent pour ces revenus aux intérêts des dépôts effectués par eux dans la caisse sociale ou aux prêts qu'ils peuvent être amenés à faire à la société, les sommes qui leur reviennent alors leur étant dues en raison de leur qualité de créanciers, et non en tant que porteurs de parts.

B) Traitements, gratifications, indemnités et tantièmes

Si la loi du 28 février 1933 n'a pas manqué d'indiquer que seront exonérés d'impôt « les dividendes, intérêts, arrérages et produits des parts », elle est restée muette en ce qui concerne les traitements, indemnités, gratifications et tantièmes revenant aux deux associés-gérants bénéficiaires de l'exemption. Sans doute ce silence est-il dû au fait que l'exemption totale de ces rétributions découle du texte même de la loi du 29 juin 1872 qui en créant l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières a voulu atteindre les revenus des apports en capital et en industrie et laisser en principe les fruits du travail en dehors du champ d'application de l'impôt. Ce principe

a été confirmé au cours des débats qui précédèrent le vote de la loi du 28 février 1933 par le Ministre du Budget qui fournit une réponse des plus nettes devant le Sénat, en indiquant que les dites sommes ne devaient pas supporter l'impôt. L'on aurait pu croire ainsi le problème réglé définitivement si de nouveaux doutes n'avaient pris naissance dans quelques esprits.

Cette incertitude provient du fait que dans son instruction 4137 paragraphe 4, l'Administration de l'Enregistrement semble avoir confondu « produits des parts » et « émoluments » en mentionnant que, « si... les deux gérants ont reçu chacun un *émolument* inférieur à 50.000 francs, c'est le montant cumulé de l'émolument de « chacun d'eux... »

Comme l'écrivait (1) à l'époque M. A. Roy, « il est permis de « penser que le mot « émolument » est une erreur de plume, car le « traitement des gérants associés, bien que son montant ne puisse « être déduit des bénéfices si l'ensemble des gérants possède la « moitié plus une des parts sociales, n'est pas moins une charge « sociale, sans aucun rapport avec le nombre de parts possédées « par les ayants-droit. »

La mise au point nécessaire a été faite par plusieurs réponses ministérielles qui ont énoncé le principe suivant lequel les appointements et indemnités alloués aux gérants en raison de leurs fonctions, et d'une manière générale à tout associé gérant ou non, qui exerce un travail effectif dans la société, sont exempts de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, réserve faite du cas où ils auraient le caractère de produits des parts détenues par les intéressés (Rep. LE COUR GRANDMAISON, BROCARD et MACOUIN, députés, J. O. des 16 mars, 20 mai et 17 septembre 1933, POLIMANN, député, J. O. du 31 janvier 1940).

Cette exonération s'applique encore à ces rémunérations lorsque, conformément aux prescriptions de l'article 4 de la loi du 30 décembre 1928, elles doivent être comprises dans les bases de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. En effet, même dans cette hypothèse, les appointements des gérants conservent le caractère de salaire, et ce n'est pas parce que la majorité des parts sociales est possédée par l'ensemble des associés-gérants que l'on peut les considérer comme des produits revenant aux parts. Il faut noter cependant qu'à deux reprises (2) le Conseil d'Etat a jugé que lorsqu'une société a perçu une rémunération fixe en qualité d'asso-

(1) *Recueil Juridique Sociétés*, octobre 1933, p. 223.

(2) Arr. C. E. 27 juillet 1933 et 17 novembre 1941.

cié-gérant d'une société à responsabilité limitée à gérance majoritaire, la dite rémunération doit être regardée comme un prélèvement sur les bénéfices sociaux de la société d'exploitation, suivre le même sort que les sommes revenant à la société gérante à titre de produits de ses parts sociales et supporter l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières dans les conditions fixées par l'article 42 de la loi du 7 mars 1925 modifié par l'article 47 du 28 février 1933.

La Haute Assemblée a été amenée à émettre cette opinion dans les circonstances suivantes : l'Administration des Contributions Directes prétendait que dans le cadre de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, le bénéfice taxable d'une société gérante d'une société à responsabilité limitée, devait être déterminé en comprenant la rémunération qui lui est allouée en sa qualité de gérant, même si l'ensemble des associés-gérants détenant la majorité des parts sociales, ladite rémunération avait été déjà comprise dans les bases de l'impôt dû par la société à responsabilité limitée.

Les juges n'ont pas accepté cette manière de voir et dans les deux arrêts précités, ils ont considéré les sommes perçues non comme un traitement, mais comme un prélèvement sur les bénéfices réalisés par la société à responsabilité limitée, exonéré de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières par l'article 42 de la loi du 7 mars 1925 ou soumis à cet impôt dans les conditions fixées par l'article 47 de la loi du 28 février 1933.

Si l'on s'en tient à cette jurisprudence, la rémunération attribuée à la société doit donc être assimilée à un revenu mobilier, et, l'article 8 du Code Général des Impôts Directs trouvant alors son application, la base de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dont la société gérante est redevable s'obtient en défalquant de son bénéfice net le montant total des sommes à elle versées par la société qu'elle gère, après imputation de la quote-part des frais et charges y afférentes.

Non seulement le point de vue adopté par le Conseil d'Etat conduit à une conclusion diamétralement opposée à celle de la Direction Générale des Contributions Directes, mais encore il ne semble pas faire autorité auprès des Services de l'Enregistrement qui excluent du champ d'application de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières tout prélèvement sur les bénéfices dès lors qu'il rémunère les fonctions de gérant. D'ailleurs, en pratique, il n'a jamais été envisagé de soumettre à l'impôt créé par la loi du 29 juin 1872 les rémunérations des gérants pour le seul motif que ceux-ci détiennent la majorité des parts. En outre, il est indéniable que les

deux décisions du Conseil d'Etat viennent à l'encontre des précisions qui ont été données lors des débats relatifs à la loi du 28 février 1933 au cours desquels une distinction très nette a été établie entre les émoluments attribués aux gérants en raison de leur activité — exonérés de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières dès lors qu'ils rémunèrent un travail effectif — et les produits revenant à leurs parts — imposables à la cédule des valeurs mobilières suivant certaines modalités.

A notre avis, il n'y a pas d'argument déterminant en faveur de la thèse de la Haute Assemblée, et il est fort probable que, si les services de l'Enregistrement soumettaient à l'impôt les rémunérations perçues par un associé-gérant d'une société à responsabilité limitée dès lors que la majorité des parts sociales appartient à la gérance, les tribunaux civils et la Cour de Cassation hésiteraient, le cas échéant, à partager l'opinion adoptée par la jurisprudence administrative.

En dehors de cette question, d'autres difficultés sont nées du fait que beaucoup de sociétés à responsabilité limitée ont pris l'habitude de fixer les traitements, les gratifications ou les tantièmes alloués aux gérants, sans tenir compte du travail fourni par les intéressés, de l'importance de la société et des émoluments généralement attribués aux personnes remplissant des fonctions analogues dans des entreprises similaires. En particulier, certaines sociétés attendent de connaître le montant des profits réalisés au cours d'un exercice pour déterminer les rémunérations qu'elles accorderont à la gérance, et, une fois les résultats connus, elles fixent les appointements de leurs gérants de telle façon qu'ils absorbent la quasi totalité des bénéfices.

Ainsi la porte semble ouverte à la fraude qui consiste à diminuer le montant des produits des parts taxables à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (soit 25 % + 5 % de surtaxe exceptionnelle) et à augmenter de la même somme le montant des rémunérations servies aux gérants et cotisables à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux au taux de 24 % ou à celle des traitements et salaires (16 %) suivant que la majorité des parts sociales est ou non possédée par l'ensemble des associés-gérants (*supra*, Titre II, Chapitre Premier, Section II).

Il convient néanmoins de remarquer que si la société alloue à un gérant associé des appointements hors de proportion avec son travail effectif et le maximum des traitements des personnes occupant des emplois analogues dans les entreprises similaires de la

région, la fraction des appointements excédant la rétribution normale des fonctions de l'intéressé devra supporter l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, bien qu'elle fasse par ailleurs l'objet d'une réintégration dans les bases de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. En effet, puisqu'il ne trouve pas sa justification dans l'activité du gérant, le surplus de la rémunération accordée correspond en fait à une distribution de produits sociaux et doit par conséquent, être soumis tant à l'impôt créé par la loi du 29 juin 1872 qu'à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Pour ce qui est de ce dernier, si la gérance ne possède pas la majorité des parts sociales, la rémunération allouée au gérant-associé figurera normalement dans les frais généraux déductibles et seule la fraction ayant le caractère d'une répartition de bénéfices déguisée sera réintégrée dans les bases de l'impôt. Par contre, si la gérance est majoritaire, la réintégration portera sur le montant total de la rémunération perçue par le gérant, qu'elle corresponde ou non à un travail effectif.

Cette dernière précision contenue dans un arrêt du Conseil d'Etat en date du 25 avril 1938 revêt une importance particulière puisqu'elle empêche pratiquement la fraude que nous avons signalée ci-dessus. En effet, si dans une société à responsabilité limitée à gérance majoritaire, on alloue à un associé-gérant un traitement de 150.000 francs, alors que son activité ne justifie qu'une rétribution de 100.000 francs, non seulement les 150.000 francs seront réintégrés dans les bénéfices imposables, mais 50.000 francs représentant le surplus de l'émolument normal supporteront l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Il sera donc acquitté 24 % sur 150.000 francs et 30 % sur 50.000 francs, c'est-à-dire une somme égale à celle qui aurait été perçue si la rémunération avait été fixée régulièrement. De fait, dans ce cas, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux aurait atteint 100.000 francs au titre de rémunérations allouées à des gérants majoritaires, et 50.000 francs représentant le montant des intérêts servis aux parts sociales ; en outre, les mêmes 50.000 francs auraient été soumis à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Ainsi, alors que le montant du traitement a été exagéré dans le but d'éviter l'application de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, aucune économie n'est réalisée à ce point de vue si les prescriptions administratives sont appliquées à la lettre.

Si, reprenant les mêmes chiffres, l'on suppose cette fois que les associés-gérants ne possèdent pas la majorité des parts sociales,

la somme de 150.000 francs ne supportera l'impôt sur les traitements et salaires qu'à concurrence de 100.000 francs, et 50.000 francs seront cotisés tant à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux qu'à celle des valeurs mobilières. En fixant à un taux anormal la rémunération du gérant, on pensait n'être redevable que de 24.000 francs (150.000 francs à 16 %), alors qu'une fois la combinaison éventée, il faudra acquitter 43.000 francs (24 % + 30 % sur 50.000 francs et 16 % sur 100.000 francs).

Ces deux exemples suffisent à montrer l'attrait que présente pour les membres des sociétés à responsabilité limitée l'allocation d'appointements exagérés et l'intérêt qu'il y a pour le Trésor à ce que des sommes importantes ne soient pas distribuées au titre de rémunérations, alors qu'en fait elles doivent être considérées comme une partie du produit des parts sociales détenues par leurs bénéficiaires.

Si, à notre connaissance, aucun litige n'a été porté devant les tribunaux relatif aux rétributions fixes ou exceptionnelles (traitements, gratifications, indemnités), allouées aux gérants, les sociétés à responsabilité limitée et l'Administration de l'Enregistrement parvenant toujours à se mettre d'accord à l'amiable sur le montant des rétributions qui ne doivent pas supporter l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, un problème plus délicat a dû être résolu en ce qui concerne les tantièmes perçus par la gérance. La question s'est posée en effet, de savoir quel sort doit être réservé à cette fraction de bénéfices qui, parfois répartie entre les intéressés proportionnellement au nombre de parts possédées par chacun d'eux, semble devoir être considérée comme un produit capital.

A ce sujet, il a été précisé que les tantièmes remis à titre de complément d'appointements ne sont pas passibles de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, s'il est établi qu'ils n'ont pas le caractère d'un produit des parts sociales détenues par les gérants, bien que la partie des bénéfices revenant à la gérance soit partagée entre les gérants au prorata du nombre des parts sociales (Rep. M. PROUST, député, *J. O.* des 13 janvier 1934 et 5 octobre 1938).

Ainsi, dès lors que les tantièmes attribués aux gérants présentent le caractère de rémunération d'un travail, ils suivent le même sort que les traitements et indemnités et doivent échapper à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, même si leur répartition est effectuée proportionnellement aux parts possédées par chacun des gérants. Par contre, ils sont taxables si en fait ils ne constituent que des produits de parts ou la rémunération d'un apport

d'industrie. C'est en nous référant à cette distinction que sera examinée cette question qui ayant donné lieu à une intéressante jurisprudence, appelle certains commentaires.

1° Tantièmes présentant le caractère de produits de parts sociales.

Habituellement, les statuts des sociétés à responsabilité limitée prévoient que chacun des gérants aura droit, en raison de son activité et de sa responsabilité, à un traitement fixe à titre de rémunération de ses fonctions, et que sur les bénéfices nets il sera prélevé 5 % pour former le fonds de réserve légale, le surplus étant attribué à la gérance et aux parts suivant un pourcentage déterminé. Si la part des bénéfices revenant aux gérants est répartie entre eux dans la proportion des parts sociales — par exemple 4/7 à X... et 3/7 à Y..., qui possèdent respectivement 400 et 300 parts — et si d'autre part les fonctions des deux gérants sont rigoureusement les mêmes en vertu des statuts, il est normal (Cf. Trib. Civ. Le Mans, 19 novembre 1941) de décider que les tantièmes distribués aux deux gérants sont passibles de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et qu'il en sera tenu compte pour la détermination du maximum de 50.000 francs exempté d'impôt. En effet, si (*R. E.*, 11779) « la circonstance que la répartition a été faite proportionnellement » au nombre des parts sociales du gérant n'est pas nécessairement « exclusive de la notion de rémunération du travail fourni » encore faut-il, à notre avis, que l'activité des gérants, leur valeur technique ou commerciale soient inégales et qu'en définitive la répartition des tantièmes dans la proportion du montant des parts apparaisse comme la conséquence obligatoire de cette différence d'activité ou de valeur, et soit faite en considération du travail spécial de chacun des gérants.

Par contre, aucune importance ne doit être attachée selon nous au fait que les pouvoirs de certains gérants sont limités par les statuts, puisque toute limitation contractuelle, même régulièrement publiée, est inopposable aux tiers (loi du 7 mars 1925, art. 24, § 2).

En définitive, les allocations bénéficiaires accordées aux gérants ne sont pas retenues pour l'assiette de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, sous réserve que certaines conditions soient réalisées en fait :

a) Les avantages que retire la société de l'activité et de la valeur technique ou commerciale de chacun des gérants doivent être différents et justifier la répartition des tantièmes dans la proportion des parts sociales. En outre, la part de bénéfices doit être

déterminée en tenant compte, le cas échéant, de la durée des fonctions des intéressés (Tribunal Civil Seine, 14 mars 1940, *R. E.*, 11595).

b) Les statuts doivent indiquer que les distributions considérées sont effectuées à titre de suppléments d'appointements. S'il n'en est pas ainsi (Cf. Tribunal Civil Seine, 14 mars 1940), la circonstance que les répartitions sont opérées proportionnellement aux parts possédées par chacun des gérants conduit tout naturellement à considérer qu'elles constituent un produit du capital et non une rémunération de travail.

c) La limite à l'application du principe suivant lequel ces tantièmes sont considérés comme des salaires, réside dans l'importance de l'allocation qui est attribuée aux gérants. Si, en effet, cette répartition ajoutée aux appointements fixés qui sont alloués en général aux gérants fait apparaître une somme très importante, la fraction variable de la rémunération peut être regardée comme une répartition déguisée des bénéfices, laquelle ne saurait être assimilée à un salaire et passée par frais généraux par la société.

Comme on pourra le constater dans le titre suivant réservé à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, l'Administration des Contributions Directes, dont l'opinion a été confirmée en de nombreuses occasions par le Conseil d'Etat, admet sur cet aspect de la question une solution semblable à celle de l'Enregistrement, et les tantièmes revenant aux gérants ne peuvent figurer parmi les charges déductibles des bénéfices imposables que dans la mesure où ils présentent le caractère d'un traitement.

2° Tantièmes constituant la rémunération d'un apport d'industrie.

Il ressort de l'article 1^{er} de la loi du 29 juin 1872 que le législateur n'a entendu soumettre à l'impôt que les revenus des apports en capital et en a exonéré les bénéfices alloués aux gérants d'une société comme rémunération de leur travail ou de leurs services. Il est toutefois une hypothèse où l'impôt atteint les fruits du travail, c'est lorsque l'apport fait à une société autre qu'une société en nom collectif consiste dans l'industrie de l'apporteur (connaissances techniques, relations commerciales, facultés d'organisation, activité personnelle mise au service de la société). Il y a alors apport d'industrie et cet apport ne se confond pas avec le louage de services qui, lui aussi, peut être rémunéré par une participation aux bénéfices sociaux.

Les différences entre ces deux contrats sont les suivantes : celui qui loue ses services est un salarié, et la rémunération qui lui est attribuée — en général un traitement fixe — ne survit pas aux services qu'il a rendus tandis que celui qui apporte son industrie est un associé et la rétribution — proportionnelle aux bénéfices — accordée à son apport dure tout autant que l'apport, car il transmet les titres à ses héritiers.

L'existence d'un apport d'industrie s'induit donc de l'un ou l'autre des traits suivants : 1° prélèvement de rémunérations proportionnelles sur les bénéfices ; 2° persistance de ces rémunérations après la cessation des fonctions ou le décès de l'associé ; 3° absence d'état de subordination du gratifié vis-à-vis de la société (E. COMBES, *Taxes dues par la société*, 3^e édition, n° 264.)

Ainsi, la participation revenant à un gérant dans les bénéfices sera passible de l'impôt ou profitera de l'exonération suivant qu'elle rémunère un apport d'industrie ou doit être considérée comme la rétribution d'un louage de services.

Cela ne fera aucun doute si la dite participation « constitue une rémunération attachée à la qualité de gérant » prend fin avec les fonctions de gérant et n'est pas transmissible aux cessionnaires, telle est la conclusion qui ressort du jugement du Tribunal Civil de la Seine en date du 2 février 1939 (*R. E.*, 11451). Cette décision précise par ailleurs qu'« il est généralement admis en jurisprudence (Cass., req., 2 février 1904, *R. E.*, 3549 ; Tribunal Civil Seine, 17 octobre 1911, *R. E.*, 5509 ; Sol., 19 janv. 1934, *R. E.*, 10161 ; *contra* : Tribunal Civil Saint-Etienne, 17 mai 1932, *R. E.*, 9747 ; Tribunal Civil Cusset, 25 juillet 1934, *R. E.*, 10475), que si l'allocation touchée est destinée à rémunérer des fonctions déminées et ne doit pas survivre à ces fonctions, la convention qui lui a donné naissance s'analyse en un louage de services dont le caractère est essentiellement personnel ». Cette rétribution se trouve, par suite, en dehors du champ d'application de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Bien que ce jugement ait été rendu à la suite d'un litige entre une société en commandite par actions et l'Administration de l'Enregistrement qui prétendait que l'allocation bénéficiaire allouée au gérant devait être, au cas particulier, considérée comme représentative d'un apport d'industrie, il est logique de penser que le même point de vue doit être adopté en ce qui concerne les quote-parts de bénéfices revenant aux gérants des sociétés à responsabilité limitée. Dès l'instant que celui qui touche les tantièmes exerce, en réalité

les fonctions de gérant et qu'avec ces fonctions prend fin la vocation aux bénéfices, rien ne s'oppose à ce que les sommes perçues ne soient pas soumises à l'impôt. Il doit en être ainsi même si la fraction de bénéfices accordée aux gérants est répartie entre les ayants-droit au prorata du nombre de parts possédées par chacun d'eux, à condition, comme il a déjà été dit, que l'activité et la valeur des intéressés soient inégales.

L'existence d'un apport d'industrie doit être explicite et figurer dans les statuts ou dans les conventions des parties. Il doit également impliquer une volonté de l'apporteur, des obligations à sa charge et une acceptation des bénéficiaires ; toutefois, malgré les apparences, l'Administration est habilitée à administrer la preuve de l'existence d'un tel apport si les avantages stipulés au profit des gérants persistent nonobstant leur retraite ou leur décès (Cass. req., 2 février 1904 précité ; Cass. Civ., 13 novembre 1929, *R. E.*, 9172 ; Tribunal Civil Seine, 2 février 1939 précité), ou si les sommes allouées ne rémunèrent pas un travail réel (Tribunal Civil Seine, 20 novembre 1936, *R. E.*, 10914 ; Cass. Req., 20 février 1940, *R. E.*, 11595).

Toute cette jurisprudence a été élaborée en matière de société en commandite par actions, et à notre connaissance, aucune décision n'a été rendue se rapportant aux gérants des sociétés à responsabilité limitée. Il n'en reste pas moins vrai que les principes mis en lumière par les jugements et arrêts précités trouveraient, le cas échéant, leur application, puisque les participations aux bénéfices revenant aux gérants échappent à l'impôt, à condition qu'elles ne constituent pas la rémunération d'un apport d'industrie. Il est évident que si la quote-part des bénéfices alloués à l'associé-gérant doit continuer à lui être versée en cas de cessation de ses fonctions ou, si en cas de décès elle profite à ses héritiers, cette quote-part ne représente pas la rémunération d'un travail, mais est attribuée compte tenu de l'apport d'industrie effectué par l'intéressé et, par conséquent, passible de l'impôt.

§ 2. — SON CARACTÈRE PERSONNEL

L'exemption d'impôt prévue par la loi en faveur des gérants s'applique seulement aux sommes que les gérants reçoivent en leur qualité d'associés et non aux produits qui rémunèrent les parts appartenant en propre à leurs proches parents et en particulier à leurs femmes. Elle présente donc un caractère essentiellement

personnel et ne concerne que les produits des parts revenant aux gérants.

Telle est la solution de l'Administration et des Tribunaux (cf. réponse LEFEBVRE, *J. O.*, 21 décembre 1929 ; LIERMAN, *J. O.*, 6 décembre 1930 ; Trib. Civ. Seine, 4 avril 1936) qui doit s'appliquer que le mari de la propriétaire des parts soit un gérant associé ou non (réponse HENNESSY, sénateur, *J. O.*, 7 novembre 1934, *R. E.*, 10460-2). Elle est basée sur le fait, en ce qui concerne la femme commune en biens du gérant, que le mari ne perçoit les revenus des parts appartenant en propre à son épouse qu'en vertu du droit d'administration que l'article 1421 du Code Civil lui confère sur les biens communs et non en qualité de propriétaire ou bénéficiaire personnel desdits revenus. Des réponses identiques ont été faites pour les parts appartenant à une femme de gérant mariée sous le régime dotal ou sous le régime de la séparation de biens.

De son côté, la Cour de Cassation dans son arrêt rapporté le 21 janvier 1941 et confirmant un jugement du Tribunal de la Seine du 5 novembre 1933, indique que l'exonération s'appliquant aux dividendes, intérêts, arrérages et autres produits « revenant » aux gérants, elle « ne pouvait s'appliquer qu'à ceux de ces produits » dont ils étaient personnellement les attributaires en leur seule « qualité de gérants à l'exclusion de ceux qu'ils touchent à un « autre titre, notamment comme administrateurs de la communauté ».

Par contre, les revenus des parts recueillies dans la succession de son père par la femme commune en biens d'un associé-gérant peuvent s'ajouter aux revenus des parts attribuées à son mari par l'acte social et, de ce fait, être exemptés de l'impôt jusqu'à concurrence de 50.000 francs. En effet, relativement à la communauté qui est légale, les parts recueillies dans la succession par la femme ont la même situation juridique que celles attribuées au mari à titre onéreux ; elles ne présentent pas le caractère de biens *propres* à l'épouse du gérant (cf. Rép. *J. O.*, 11 mars 1939, Ind. 4349).

Dans le même ordre d'idées, on a décidé que le gérant peut bénéficier de l'exonération, même pour les produits des parts dont il n'a que l'usufruit ou la jouissance légale (rép. FOULD du 27 février 1929). Et si les statuts de la société stipulent par exemple que, en cas de décès d'un associé, les usufruitiers représentent valablement les parts à l'exclusion des nouveaux propriétaires, la veuve d'un associé usufruitière des biens de son mari bénéficie de l'exemption lorsqu'elle est aussi gérante de la société dont il s'agit (Rép. *J. O.*, 4 août 1927, Ind. 234).

La plupart de ces solutions rendues sous l'empire de la loi de 1925 n'en conservent pas moins toute leur valeur depuis le vote de l'article 47 de la loi du 28 février 1933. Le législateur en limitant à deux le nombre des associés-gérants bénéficiaires de l'exemption et en fixant un maximum de 50.000 francs pour chacun des deux gérants exonérés, n'a pas apporté de modifications au terme « revenant aux gérants » que l'on trouve aussi bien dans la loi de base que dans le texte qui régit la matière depuis 1933.

Malgré cette constance du législateur, certains auteurs (1) n'ont pas manqué de critiquer la jurisprudence et la doctrine administrative en basant leur argumentation sur le fait que sous tous les régimes matrimoniaux, exception faite du régime de la séparation de biens, le mari est usufruitier des biens de sa femme.

Ils font remarquer que l'actif de la communauté légale se compose, aux termes de l'article 1401 du Code Civil, de « tous les fruits, revenus, intérêts et arrérages de quelque nature qu'ils soient, échus ou perçus pendant le mariage ». Ainsi les produits des parts propres de la femme commune en biens font partie de la communauté et comme, d'après l'article 1421, le mari administre seul les biens de la communauté, il exerce, disent-ils, un véritable droit d'usufruit. D'ailleurs, le mari ayant l'administration de tous les biens personnels de sa femme (art. 1428), c'est lui seul qui a le droit de percevoir et de disposer des revenus des biens propres de son épouse, et en particulier des produits des parts qui peuvent lui être alloués.

Sous le régime de la communauté réduite aux acquêts, c'est encore le mari qui exerce le droit d'usufruit sur les revenus de sa femme et, sous le régime dotal, la conclusion ne saurait être différente puisque « le mari seul a l'administration des biens dotaux pendant le mariage » (art. 1549 C. C.).

Il n'y a que dans le régime de la séparation de biens que le mari n'est pas usufruitier des biens propres de sa femme.

Or, font observer les auteurs qui prétendent que l'exemption d'impôt devrait être applicable dans l'hypothèse qui nous intéresse, puisque les dividendes, intérêts et arrérages *revenant aux gérants* ne supportent pas l'impôt, on ne s'explique pas que les produits des parts propres à l'épouse commune en biens ou mariée

(1) *Jurisclopeur, Traité des Sociétés*, t. X, division 203, n° 85 à 88. — *Questions Prud'hommes*, janvier 1933, p. 78.

sous le régime dotal ne puissent bénéficier de l'exonération de l'article 47. Ces produits des parts « reviennent » en effet au gérant en sa qualité de chef de la communauté ou d'usufruitier.

Cette manière de voir ne saurait être partagée pour plusieurs raisons :

a) dans l'esprit du législateur, l'exemption d'impôt doit s'appliquer seulement aux sommes que les gérants peuvent recevoir en leur qualité d'associés, c'est-à-dire en vertu de leur droit au partage des bénéfices réalisés par la société, droit qui résulte explicitement du pacte social ;

b) si les revenus des parts propres à la femme commune en biens tombent dans la communauté, le mari ne les perçoit qu'en vertu du droit d'administration à lui conféré sur les biens communs par l'article 1421 du Code Civil et non en sa qualité de propriétaire ou de bénéficiaire personnel desdits revenus (cf. dans ce sens Trib. Civ. Seine, 3 avril 1936, précité) ;

c) toute disposition d'un texte de loi édictant une immunité fiscale doit être interprétée restrictivement et, en conséquence, l'article 47 de la loi du 28 février 1933 exonérant de l'impôt les dividendes et aux produits « revenant aux gérants » concernent seulement les parts dont les gérants sont propriétaires (Cass. Req., 24 janvier 1940 confirmant le jugement ci-dessus).

Ainsi les produits des parts propres à l'épouse d'un gérant commune en biens, mariée sous le régime dotal ou le régime de la séparation de biens, sont imposables et aucune exonération ne peut être invoquée en leur faveur.

Au contraire, s'il s'agit de parts dépendant d'une communauté conjugale ou attribuées à une telle communauté existant entre deux époux dont un seul est gérant, l'exemption de 50.000 francs est applicable. En effet, dans cette hypothèse les parts « appartiennent collectivement aux deux époux sans qu'il soit possible « avant la dissolution de la communauté, de déterminer la juste « part de l'un ou de l'autre » (Cf. COMBES, *op. cit.*, n° 532).

Remarquons enfin qu'en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, le législateur a adopté une solution opposée à celle qui vient d'être indiquée. En effet, pour déterminer si la majorité des parts sociales est détenue par l'ensemble des gérants, les parts appartenant en toute propriété ou en usufruit au conjoint du gérant sont considérées comme possédées par ce dernier (art. 10 du Code Général des Impôts Directs). Ainsi les parts propres à la femme mariée sont ajoutées à celles apparte-

nant au mari gérant pour savoir si la gérance est majoritaire ou non. L'occasion nous sera fournie d'examiner la raison de cette divergence de vues entre l'Administration des Contributions Directes et la Direction Générale de l'Enregistrement (cf. Titre II, Chap. I, Section 3, § 1).

§ 3. — SA LIMITATION

L'article 47 de la loi du 27 février 1933, en modifiant l'article 42 de la loi du 7 mars 1925, institue une double limitation. Auparavant, la totalité des produits revenant à tous les associés-gérants était exonérée de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ; maintenant, le bénéfice de l'exemption ne subsiste plus *qu'en faveur de deux associés-gérants* et dans la limite d'un maximum fixé à 50.000 francs pour chacun d'eux.

Ainsi la nouvelle loi établit, d'une part la limitation du nombre des associés-gérants bénéficiaires de l'exonération, et d'autre part, la limitation à 50.000 francs par gérant du montant des revenus exonérés.

A) Limitation du nombre des associés-gérants exonérés

La première réforme est due aux abus nombreux que le libéralisme de la loi de 1925 n'avait pas manqué de provoquer. En constituant des sociétés à responsabilité limitée dans lesquelles tous les associés étaient gérants, on était arrivé à éluder intégralement l'exigibilité de l'impôt. Lors de la discussion devant la Chambre des Députés, M. DOMMANGE avait demandé que l'exonération fût applicable à quatre gérants, tandis que devant le Sénat M. LESACHÉ réclamait l'exemption d'impôt pour les trois premiers gérants désignés dans l'acte de société. Le Gouvernement n'accepta aucune de ces propositions dont l'effet certain aurait été de compromettre les intérêts du Trésor.

Depuis le vote de la loi de 1933, deux gérants seulement bénéficient de l'exonération et cette disposition s'applique à toutes les sociétés à responsabilité limitée, quel que soit le nombre des associés à exercer la gérance. C'est là un point très important qui ressort nettement des déclarations faites par le Ministre du Budget à la tribune du Sénat le 26 février 1933 (*J. O.*, p. 371-2).

D'autre part, l'exemption partielle ne peut être accordée à plus de deux gérants, même si le montant total des produits des

parts revenant à chacun des deux gérants désignés n'atteint pas 50.000 francs (Rép. BROCARD, *J. O.*, 20 mai 1933, Ind. 2450).

D'après les amendements présentés par MM. PROUST et LESACHÉ, seuls les trois premiers gérants désignés dans l'acte de société auraient pu se prévaloir du régime de faveur institué par la loi de 1925. Le législateur n'a pas cru devoir stipuler quels seront les gérants qui bénéficieront de l'exemption et on ne relève rien dans les travaux préparatoires ni dans les débats parlementaires qui permette d'apporter quelques précisions sur ce point. Devant un tel silence, on doit admettre que, dans l'hypothèse où plus de deux associés exercent la gérance, les sociétés sont libres de désigner elles-mêmes les deux gérants qui profiteront des dispositions de l'article 47 (cf. dans ce sens, Instruction 4137 du 1^{er} mars 1933, Rép. TAURINE, sénateur, *J. O.*, 3 mai 1933).

Enfin l'exonération ne joue pas seulement en faveur des personnes physiques ; c'est ainsi que les produits des parts sociales appartenant à une société anonyme gérante d'une société à responsabilité limitée ne sont pas soumis à l'impôt (Rép. *J. O.*, 16 mars 1928, Ind. 395). Cette solution rendue sous le régime de la loi du 7 mars 1925 conserve, à l'heure actuelle, toute sa valeur sous réserve que le montant du produit des parts exonéré est limité à 50.000 francs.

B) Limitation du montant des revenus exonérés

La seconde réforme de la loi de 1933 réside dans le fait que l'exemption d'impôt est limitée aux produits des parts *n'excédant pas* 50.000 francs pour chacun des deux gérants désignés par la société.

La nouvelle disposition constitue une exonération à la base, qui s'applique à chaque période de douze mois de l'activité sociale et ne peut être reportée sur les années suivantes si la société est improductive (Rép. SALETTE, député, *J. O.*, 13 janvier 1937, R. E. 10765-VII).

a) Il s'agit d'une exonération à la base et ce point a été précisé d'une manière indiscutable par le Ministre du Budget devant le Sénat (Sén., séance du 20 février 1933, *J. O.*, du 21, débats p. 249 à 251). En conséquence, si le produit de leurs parts n'excède pas 50.000 francs pour chacun d'eux, les deux gérants sont affranchis de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ; si ces produits sont d'un montant supérieur, l'impôt n'est liquidé que

sur la partie qui excède 50.000 francs (Ind. n° 4137 précitée, § 14, R. E. 9855 IV).

Il faut voir dans cette disposition de la loi de 1933 une grande innovation : c'est la première fois qu'on introduit dans l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers la notion du minimum absolument contraire à la nature même de cet impôt. Solution qui mérite d'être signalée, et que la commission des finances du Sénat se résigna à adopter à contre-cœur « dans le souci de se rapprocher le plus de la Chambre » d'après les termes mêmes de M. Henry Roy, son rapporteur général.

b) Cette exonération à concurrence de 50.000 francs pour chacun des deux gérants, *s'applique à chaque période de douze mois* de l'activité sociale, quelle que soit la date des règlements opérés.

Ce point a été précisé à l'occasion d'une réponse faite au J. O. du 13 avril 1938 par le Ministre des Finances à M. GITTON, député, qui demandait si l'exonération pouvait être appliquée pour chaque exercice distribué lorsque deux exercices sont répartis dans la même année, le 1^{er} janvier et le 31 décembre.

On a voulu ainsi éviter l'abus qui aurait consisté pour certaines sociétés à choisir des exercices de très courte durée — quelques mois — et à obtenir chaque fois une nouvelle exonération à la base. En adoptant un exercice de quatre mois ou de six mois, on aurait multiplié par 3 ou par 2 le montant de l'exemption légale, ce qui aurait été contraire aux intentions du législateur (cf. E. COMBES, *op. cit.*, n° 521).

Il a toutefois été indiqué par le Ministère des Finances (Rép. SALETTE précitée) que lorsque l'exercice est d'une durée inférieure ou supérieure à douze mois, le chiffre de 50.000 francs devait subir une diminution ou une augmentation proportionnelle à la durée de l'exercice. La somme de 50.000 francs, étant considérée comme s'appliquant à un exercice de douze mois, doit être portée à 62.500 francs pour un exercice de quinze mois et réduite à 37.500 francs pour un exercice de neuf mois.

c) L'exonération annuelle de 50.000 francs prévue en faveur de deux gérants *ne peut être reportée sur les années suivantes* si la société est improductive. Par exemple, une société qui n'a pas distribué de dividendes pendant deux ans ne peut pas, la troisième année, bénéficier d'une exonération de 150.000 francs pour chacun des deux gérants. Dans le même sens, une réponse ministérielle du 23 avril 1937 a fait savoir que, lors de la répartition

de bénéfices mis en réserve pendant plusieurs années, la déduction de 50.000 francs ne devra pas être considérée par année de bénéfice, mais une seule fois, lors de la distribution. Cette solution, conforme aux principes de la perception de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières instituée par la loi du 29 juin 1872, n'appelle aucun commentaire.

d) Compte tenu de son caractère personnel, l'exemption est de 50.000 francs *par gérant* et non de 100.000 francs pour les deux. Chaque gérant doit être considéré isolément. Si l'un des deux gérants reçoit moins de 50.000 francs et l'autre plus de 50.000 francs, celui-ci devra acquitter la taxe sur la partie excédant 50.000 francs. Par exemple s'il revient au premier gérant 20.000 francs et au second 80.000 francs, l'exonération sera de 70.000 francs (20.000 francs + 50.000 francs) et non de 100.000 francs (20.000 francs + 80.000 francs).

D'autre part, l'exemption ne peut jouer qu'en faveur de deux gérants seulement ; aussi même si l'ensemble des produits des parts revenant à chacun des deux gérants désignés n'atteint pas 50.000 francs, elle ne saurait être reportée sur un troisième ni à plus forte raison sur un associé non gérant (Rép. BROCARD précitée, *J. O.*, 20 mai 1933).

Enfin un dernier problème se pose : l'exonération — au total de 100.000 francs en principe, pour les deux gérants — doit-elle être appliquée dans son intégralité lorsque la société n'a nommé qu'un seul gérant ?

Le Ministre des Finances, se basant sur le fait que l'exemption présente un caractère strictement personnel, a décidé que lorsqu'il n'y aurait qu'un seul gérant, les produits des parts lui revenant ne seront exonérés de l'impôt qu'à concurrence de 50.000 francs (Rép. DOUSSAIN, député, *J. O.*, 21 mars 1933, p. 2355).

Interprétation conforme certes aux termes de l'article 47 de la loi du 28 février 1933, mais qui n'en a pas moins amené la majorité des sociétés à responsabilité limitée à nommer au moins deux gérants. La section III du présent chapitre, consacré à la liquidation de l'impôt, nous fournira l'occasion d'étudier les conséquences pratiques de la décision ministérielle.

C) Les gérants imposables suivant le droit commun

Pour apporter un remède aux abus provoqués par la loi du 7 mars 1925 qui accordait à tous les gérants le bénéfice de l'exonération, la loi du 28 février 1933 n'a donc maintenu cette mesure

de faveur qu'au profit de deux associés-gérants et seulement pour les produits des parts n'excédant pas 50.000 francs pour chacun d'eux.

Cette modification de la loi de base a eu pour conséquence de rendre l'impôt exigible sur la partie des produits de parts revenant en sus de 50.000 francs aux deux gérants associés bénéficiaires de l'exemption et aussi sur le montant total des produits de parts revenant aux autres associés gérants dans l'hypothèse où la gérance comprend plus de deux associés.

Un exemple fera saisir la différence entre le régime actuel et celui de la loi de 1925 : une société à responsabilité limitée est gérée par trois associés dont les deux premiers A et B — désignés pour bénéficier de l'exemption — ont perçu, en qualité de porteurs de parts, 30.000 francs et 60.000 francs. Le troisième gérant C a touché 40.000 francs et il est revenu 25.000 francs à un associé non gérant.

Sous le régime de la loi de 1925, les produits distribués aux trois associés gérants ne supportent pas l'impôt ; seuls les 25.000 francs distribués à l'associé non gérant en sont passibles dans leur intégralité.

Depuis la mise en vigueur de la loi du 28 février 1933, les impositions s'établissent comme suit : 1° les 30.000 francs perçus par A sont exempts d'impôt puisque leur bénéficiaire a été désigné pour bénéficier de l'exemption ; 2° B doit être imposé sur la partie des produits qui excède 50.000 francs, soit sur 10.000 francs ; 3° l'exemption ne pouvant jouer qu'en faveur de deux gérants, elle ne saurait être reportée sur C qui sera imposé à raison des 40.000 francs qu'il a touchés (Cf. Rép. BROCARD, précitée) ; 4° comme sous le régime antérieur, l'associé non gérant acquittera la taxe sur les 25.000 francs lui revenant.

En définitive, alors que suivant les dispositions de la loi du 7 mars 1925 seulement 25.000 francs sont soumis à l'impôt, le régime actuel conduit à imposer 75.000 francs à la cédule des valeurs mobilières.

SECTION II

Les gérants bénéficiaires de l'exonération

Si la détermination des revenus exonérés de l'impôt présente encore dans certains cas des difficultés indéniables, celle des gérants bénéficiaires de la même exemption a fait, avant le vote de

la loi de 1933, l'objet de litiges entre l'Administration de l'Enregistrement et les sociétés à responsabilité limitée. Ces litiges ont été sanctionnés par plusieurs jugements, dont certains fortement motivés présentent un intérêt indiscutable.

Pourtant, la loi du 7 mars 1925 semblait parfaitement explicite en la matière, puisqu'elle indiquait en son article 42 que les gérants bénéficiaires de l'exonération sont ceux « prévus à l'article 24 ». Or, aux termes de cet article « les sociétés à responsabilité limitée « sont gérées par un ou plusieurs mandataires, associés ou non, « salariés ou gratuits. Ces gérants sont nommés par les associés, « soit dans l'acte de société, soit dans un acte postérieur, pour un « temps limité ou sans limitation de durée. Sauf stipulation contraire des statuts, ils ont tous les pouvoirs pour agir au nom de « la société en toutes circonstances ; toute limitation contractuelle « des pouvoirs des gérants est sans effet à l'égard des tiers. Les « gérants ne sont révocables que pour des causes légitimes ».

Devant de telles précisions, il ne semblait pas que des difficultés puissent surgir ; cependant, une première question s'est posée immédiatement : tous les gérants statutaires seront-ils exonérés automatiquement ? Suffira-t-il qu'un gérant soit nommé par les associés dans l'acte de société ou dans un acte postérieur pour bénéficier des dispositions de l'article 42 de la loi de 1925 ? Et cela même s'il ne joue aucun rôle effectif dans l'administration de la société, s'il lui est interdit de disposer de la signature sociale, s'il apparaît plus comme bailleur de fonds qu'en qualité d'agent de décision ?

En d'autres termes, est-ce le titre ou la fonction de gérant qui permettra de se prévaloir de l'exonération, limitée depuis 1933 à 50.000 frs pour chacun des deux bénéficiaires ?

Un deuxième problème a pris naissance : n'y a-t-il que les gérants statutaires qui puissent bénéficier de l'exonération ? Le gérant de fait, celui qui n'a pas été désigné dans l'acte de société ou dans un acte postérieur, dont les fonctions ne présentent aucun caractère d'irrévocabilité peut-il néanmoins être exempté de l'impôt dès lors qu'il participe à l'administration de la société, en assure le fonctionnement ou contribue à sa marche d'une manière effective ?

Enfin, un dernier point restait à préciser : à quelle époque doit-on se placer pour apprécier si un membre d'une société à responsabilité limitée possède ou non la qualité de gérant ?

L'intérêt de l'étude que nous entreprenons sera justement de répondre à ces trois questions.

§ 1. — GÉRANTS STATUTAIRES

C'est le tribunal de Limoges (1) qui le premier a inauguré la jurisprudence en la matière en refusant l'exemption prévue par la loi de 1925 à des associés qui, bien que désignés par les statuts comme gérants, ne possèdent pas les pouvoirs d'administration générale et ne peuvent engager la société par leur signature.

Voici en quels termes s'exprime le jugement du 26 décembre 1930 :

« Attendu... que l'article 4 de ce contrat est ainsi conçu : « La société sera gérée et administrée par chacun de MM. FABRE et DUSSAGNE et Mme REINHART ; toutefois, M. DUSSAGNE seul possèdera les pouvoirs d'administration générale et seul il pourra, par sa signature, engager la société à l'égard des tiers... » ;

« ...En dehors des pouvoirs accordés à M. DUSSAGNE, les fonctions de gérance seront réparties comme suit : M. DUSSAGNE aura la direction générale administrative, commerciale, financière et technique ; Mme REINHART s'occupera des ventes à la clientèle avec l'assistance de son mari ; M. FABRE sera chargé à Paris des rapports du « Central Garage » avec les fournisseurs et de l'étude des marchés » ;

« Attendu que l'Administration, après avoir rappelé que l'exonération de l'impôt a pour but de favoriser le travail des dirigeants de l'exploitation, se réfère aux statuts de la société et y relève que les pouvoirs confiés à DUSSAGNE, qui a la direction générale, administrative, commerciale, financière et technique sont tels qu'en réalité il a seul les pouvoirs effectifs de gérant... ;

« Qu'il convient, sur ce point, de se rapporter à l'article 24 de la loi du 7 mars 1925, duquel il résulte que dans leurs rapports avec les tiers, les gérants ont les pouvoirs les plus larges non seulement d'administration, mais même de disposition, tandis que dans leurs rapports avec les associés, les gérants doivent se conformer aux statuts ;

« Que toute limitation contractuelle des pouvoirs des gérants étant sans effet, d'après le texte, à l'égard des tiers, il en résulte que les stipulations de l'article 4 des statuts qui précisent les attributions de chaque associé dans la gérance ne peuvent avoir de portée que comme règlement intérieur ;

« Qu'on ne saurait reconnaître la qualité des gérants à des

(1) Trib. Civ. Limoges, 26 décembre 1930, R. E., 9391.

« associés n'ayant pas de signature sociale, alors que l'administration d'une société comporte fatalement le droit de disposer de « cette signature ».

Le même jugement indique que l'exemption d'impôt devient applicable dès l'instant qu'une modification des statuts accorde les pouvoirs d'administration générale et le droit de disposer de la signature sociale.

Aussi, contrairement aux prétentions émises à l'époque par l'Administration de l'Enregistrement, il ne faut pas s'attacher à une situation de fait, mais au pouvoir que les statuts donnent, en droit, aux gérants.

Ces derniers ne doivent pas nécessairement, d'après le jugement précité, participer *effectivement* à la gestion de la société ; il leur suffit de posséder les pouvoirs d'administration générale et en particulier de ne pas être privés de la signature sociale.

Si l'on s'en tient aux termes de l'article 42 de la loi du 7 mars 1925, qui indique comme bénéficiaires de l'exonération les gérants prévus par l'article 24 de la même loi, le jugement rapporté mérite d'être approuvé sans restriction. En effet, l'on doit alors se placer uniquement sur le terrain juridique et il est interdit d'apprécier quels sont, en fait, les rôles et l'activité des gérants dans la gestion de la société.

L'associé qui tient des statuts tous les pouvoirs pour agir au nom de la société en toutes circonstances doit être considéré comme gérant sans qu'il soit utile de savoir si, effectivement, il a pu engager la société.

Peu importe d'ailleurs, comme le précise la décision analysée ci-dessus, que les fonctions de gérance soient réparties entre chacun des associés et fassent l'objet de spécialisations. Ce n'est là qu'un règlement intérieur dont la portée est restreinte puisqu'aux termes de l'article 24 de la loi de 1925, « toute limitation contractuelle des « pouvoirs de gérant est sans effet à l'égard des tiers ». Dès lors que l'acte qui nomme les gérants accorde à chacun d'eux les pouvoirs d'administration générale et la libre disposition de la signature sociale, rien ne permet de refuser aux intéressés le bénéfice de l'article 42 de la loi du 7 mars 1925.

Par contre, l'exemption ne saurait profiter aux gérants statutaires démunis de tout pouvoir d'administration générale et en particulier de signature sociale.

Ainsi arrive-t-on à une solution orthodoxe du point de vue juridique mais qui, en fait, apparaît bien rigoureuse puisqu'en

définitive il suffit, d'après le jugement de Limoges, que le gérant ne dispose pas librement de la signature sociale pour être privé des dispositions bienveillantes de l'article 42.

Telle est la première étape de la jurisprudence. La thèse de l'administration de l'enregistrement d'après laquelle ne peut être considéré comme gérant celui qui ne participe pas effectivement à la gestion de la société devait néanmoins trouver sa confirmation. En effet, dans un jugement en date du 15 novembre 1931 (1) le Tribunal Civil d'Ororon n'a pas manqué d'indiquer qu'un gérant mis en congé et nommé gérant honoraire ne peut se prévaloir de l'exonération prévue par l'article 42 de la loi du 7 mars 1925.

Voici les faits : l'intéressé possédait et exerçait avant sa mise en congé les pouvoirs effectifs de gérant, il avait également la signature sociale. A la suite de délibérations de la société, les associés acceptent que le gérant prenne en cette qualité un congé renouvelable qui ne pourra être inférieur à trois ans. D'autre part, l'associé sera gérant honoraire au cours de son congé sans être tenu de participer aux conseils de gérance et ne touchera pas d'appointements.

Les juges ont décidé que cette « position de disponibilité » et « son « caractère de permanence » impliquent certainement dans l'esprit des associés, l'intention d'un changement complet et quasi-définitif. »

En conséquence, bien que le gérant honoraire conserve la signature sociale, il ne peut être considéré comme gérant, le congé qui lui a été accordé étant incompatible avec des « fonctions qui impliquent une présence effective et régulière au lieu du siège social ».

Ce jugement est-il fondé ? En droit certainement pas, puisque l'intéressé conserve le pouvoir d'engager la société.

En fait, c'était ouvrir la porte à de nombreux abus que d'admettre au bénéfice de l'exemption un gérant qui ne sera vraisemblablement jamais plus appelé à participer effectivement à la gestion de la société.

La question trouvera d'ailleurs une solution qui semble définitive avec un jugement du Tribunal Civil de Dieppe du 3 janvier 1933 — R. E. 10.070 — dans lequel on lit notamment : « que les lois fiscales doivent être interprétées littéralement ; qu'il s'ensuit que l'exonération de la taxe doit s'appliquer à tous ceux qui

(1) R. E., 10.069.

« gèrent une société en contribuant effectivement à sa marche, sans
« qu'il soit besoin qu'ils aient les mêmes attributions ni même
« qu'ils les aient toutes, sous la seule réserve qu'ils seront les uns
« vis-à-vis des autres responsables de leur gestion commune ; qu'en
« effet, s'il est possible statutairement de limiter les pouvoirs de
« certains gérants, cette limitation ne vaut qu'au regard des tiers
« et laisse subsister la responsabilité illimitée des gérants à l'égard
« de leurs associés non-gérants et ce, en vertu même des règles
« du mandat ».

D'autres précisions méritent d'être retenues : « Attendu... que
« la loi du 7 mars 1925 vise des gérants, c'est-à-dire tous les gérants,
« qu'elle n'établit pas de degrés entre eux suivant l'importance de
« leur rôle, qu'elle ne crée pas surtout un critérium d'appréciation,
« puisqu'elle ne dit pas que seuls seront considérés comme gérants
« ceux qui auront la signature sociale ;

« Attendu qu'il est inexact de soutenir que l'administration
« d'une société comporte fatalement le droit de disposer de la
« signature sociale ; qu'il est aisé, en effet, d'imaginer beaucoup
« d'autres formes d'activité et de concours plus efficaces dans une
« société que l'usage d'une signature qui n'est, en définitive, que la
« manifestation matérielle de la vie sociale vis-à-vis des tiers ; que
« celui qui signe n'est qu'un agent d'exécution qui ne fait que
« donner corps aux délibérations concertées des agents de décision
« et que cette signature par un seul apparaît non pas comme la
« manifestation d'un pouvoir unique ou d'un pouvoir supérieur,
« mais comme une commodité d'ordre intérieur... ;

« Attendu qu'il faut bien tenir pour véritables gérants ceux
« qui organisent les usines, règlent le travail, décident de l'achat
« du matériel et de la vente des produits fabriqués, acquièrent ou
« louent les immeubles, décident des emprunts ;

« Attendu que toutes ces attributions rentrent précisément
« dans les pouvoirs qui ont été conférés par les statuts aux cinq
« gérants de la Société LEMOINE, LISTRE et Cie, qui forment un
« Conseil de gérance dont le pouvoir de direction est absolu ; que
« si le gérant directeur a seul statutairement le droit à la signature,
« ce droit est subordonné aux décisions préalablement prises par
« le Conseil de gérance tout entier dont il ne fait que manifester,
« extérioriser les volontés... ».

Ce jugement a été accepté par l'Administration de l'Enregistrement, qui a admis finalement qu'une limitation des pouvoirs des gérants — et la privation du droit de disposer de la signature sociale

doit être considérée comme telle — ne peut pas faire perdre aux intéressés le bénéfice de l'exonération. Bien que le gérant n'ait pas le droit à la signature, l'exonération d'impôt lui est acquise, dès lors que les statuts l'appellent à participer, dans une certaine mesure, à l'administration de la société. Par contre, aucune exemption ne peut lui être accordée dans l'hypothèse où ne disposant pas de la signature sociale, il est également privé de tout pouvoir de gestion.

Ainsi, la privation totale de pouvoirs de gestion aboutit à la perte du bénéfice de la dispense d'impôt tandis que la limitation de ces mêmes pouvoirs laisse subsister l'exonération.

Des auteurs sont allés plus loin (Cf. R. E. 10.070) en prétendant qu'il n'est pas nécessaire que les associés-gérants, investis de certains pouvoirs jouent, dans la vie de la société, un « rôle effectif productif ». D'une telle manière de voir sont nés les abus qui ont conduit le législateur à modifier l'article 42 de la loi du 7 mars 1925 : en nommant gérants tous ou presque tous les associés, alors qu'ils ne prennent en fait aucune part à la gestion de l'entreprise, on élude l'application de l'impôt. C'est là selon nous une conception difficile à soutenir. Le gérant doit, à notre avis, participer effectivement à l'administration de la société, concourir à toutes ses opérations importantes, ou tout au moins, remplir un « rôle actif » dans la marche des affaires sociales en exerçant certaines fonctions dont il a été investi par le pacte social ou des assemblées générales (Cf. Trib. Civil St-Dié, 3 mars 1933, R. E. 10.071).

Depuis la mise en vigueur de la loi du 28 février 1933, la question présente moins d'intérêt puisque l'exonération étant accordée seulement à deux gérants, la porte est fermée à la fraude pratiquée auparavant et, à notre connaissance, depuis dix ans aucun litige n'a été porté devant les tribunaux.

D'ailleurs, à l'heure actuelle, l'Administration de l'Enregistrement, suivant en l'occurrence l'opinion rappelée ci-dessus, ne recherche pas le rôle que jouent effectivement les deux bénéficiaires de l'exemption (1).

Cette dernière est acquise dès lors que les intéressés sont appelés par les statuts à participer dans une certaine mesure à la gestion de la société, même si en fait ils ne jouent aucun rôle. Certes, il est difficile d'apporter la preuve que tel ou tel associé ne remplit pas réellement les fonctions que lui confère l'acte de société et sans

(1) Dans cet ordre d'idées, et surtout par mesure d'équité, une solution du 8 août 1941 a indiqué que l'exonération est applicable pendant la période de mobilisation ou de captivité de guerre du gérant.

doute faut-il voir dans cette quasi-impossibilité et dans la limitation de l'exonération les raisons majeures qui ont conduit l'Administration à adopter un point de vue qu'elle avait d'abord combattu.

Ainsi, les jugements de Dieppe et de St-Dié précités représentent-ils le dernier état de la jurisprudence et c'est à eux qu'il convenait de se reporter pour dégager les principes applicables en la matière.

§ 2. — GÉRANTS DE FAIT

A côté des gérants statutaires, bénéficiant ou non de l'exonération suivant que leurs pouvoirs de gestion sont limités ou inexistants, il peut se trouver des membres de sociétés à responsabilité limitée qui, bien que n'ayant pas été nommés gérants par les statuts ou un acte postérieur, participent effectivement à l'administration de l'entreprise. Ces associés qui en fait exercent la gérance doivent-ils être considérés, au point de vue fiscal, comme de véritables gérants et profiter de l'exemption prévue par les lois de 1925 et de 1933 ? Ou, abstraction étant faite de l'activité qu'ils déploient et de la responsabilité qu'ils assument, la dispense d'impôt doit-elle leur être refusée sous le prétexte que les conventions sociales ne les ont pas investis de la qualité de gérants ?

Si l'on s'en tient strictement aux dispositions de la loi du 7 mars 1925 et à la jurisprudence constante de la Cour de Cassation, l'on ne peut que refuser le bénéfice de l'exonération à des associés qui n'ont pas été régulièrement désignés comme gérants. L'article 42 de la loi de 1925 est formel sur ce point lorsqu'il indique que les gérants bénéficiaires de l'exemption sont ceux prévus à l'article 24, c'est-à-dire ceux qui, nommés par les associés dans l'acte de société ou dans un acte postérieur, ne sont révocables que pour des causes légitimes. Ainsi, l'application stricte et littérale des dispositions légales conduit sous le régime de la loi de 1925, à reconnaître que les seuls gérants susceptibles de bénéficier de l'exemption sont ceux qui ont été désignés en vertu d'une clause expresse des statuts, soit au moment de la formation de la société, soit ultérieurement.

Cette opinion paraît d'autant plus fondée, que dans de nombreux arrêts, la Cour de Cassation n'a pas manqué d'énoncer le principe suivant lequel « les lois d'impôt dont le sens est clair et précis doivent être appliquées à la lettre et il n'est pas permis d'y introduire, sous prétexte d'interprétation, des distinctions qu'elles n'ont pas faites » (Cass. Crim., 24 février 1809, 1^{er} décembre

1930 ; Cass. Civ., 6 avril 1887, 7 avril 1909). Ainsi a-t-il été décidé que le membre d'une société à responsabilité limitée qui, simple mandataire de gérant, ne participe à la direction des affaires de la société qu'en qualité de fondé de pouvoirs responsable uniquement à l'égard du gérant, ne peut se prévaloir de l'exonération (Trib. Civ. Seine, 3 mars 1938, R. E., 11.092).

Quoique cette manière de voir découle du texte même de l'article 42 de la loi du 7 mars 1925, elle ne saurait être admise sans quelque tempérament. En effet, il convient de rappeler qu'aux termes de l'article 4 de la loi du 30 décembre 1928, les rémunérations allouées aux associés gérants de société à responsabilité limitée et portées dans les frais et charges ne sont pas admises en déduction, pour la détermination des bases de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, lorsque la majorité des parts sociales est possédée par l'ensemble des associés-gérants. Or, pour l'application de cette disposition, le Conseil d'Etat assimile (cf. Titre II, chap, I, Section 3, § 2), le gérant de fait au gérant statutaire et décide que les rémunérations allouées à l'un comme à l'autre ne peuvent figurer parmi les charges déductibles lorsque la gérance est majoritaire.

Il résulte de cette jurisprudence divergente que le même membre d'une société à responsabilité limitée étant considéré comme gérant par l'Administration des Contributions Directes, et non gérant par l'Administration de l'Enregistrement, les rémunérations qu'il perçoit ne sont pas déduites des bases de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et les produits des parts qui lui reviennent sont cotisables à la cédule des valeurs mobilières.

C'est dans le but d'éviter cette double perception d'un impôt cédulaire qu'une décision ministérielle du 11 août 1932 a indiqué que devaient être assimilés à de véritables gérants pour l'application de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, les associés qui sans être régulièrement investis de la qualité de gérants détiennent effectivement des pouvoirs équivalents et sont reconnus comme tels au regard de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Encore faut-il, comme l'a noté le jugement du 3 mars 1938 précité, que l'Administration des Contributions Directes ait effectivement réintégré les rémunérations du gérant de fait dans les bénéfices imposables de la société.

A notre connaissance, cette question des gérants de fait n'a pas soulevé d'autre litige que celui auquel il vient d'être fait allusion. Il faut admettre d'ailleurs que la portée de la décision ministérielle du 11 août 1932 est diminuée à l'heure actuelle puisque,

depuis l'entrée en vigueur de la loi du 28 février 1933, à part les deux associés-gérants désignés par la société pour bénéficier de l'exonération partielle de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, les autres membres de la société, gérants ou non, acquittent cet impôt sur le montant des revenus qu'ils perçoivent. Il n'est même pas tenu compte si la majorité des parts appartient à l'ensemble des associés-gérants, de la circonstance que les rétributions qui leur sont allouées ne peuvent être admises en déduction des bénéfices imposables lors de l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux au nom de la société.

En définitive si, compte tenu des pouvoirs qu'il détient effectivement, l'Administration des Contributions Directes considère un associé comme gérant de fait et, par l'application de l'article 10 du Code Général des Impôts directs, réintègre les rémunérations qui lui sont allouées dans les bases de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, l'Administration de l'Enregistrement ne s'oppose pas à ce que les produits des parts revenant à cet associé et dans la mesure où ils n'excèdent pas 50.000 francs, soient exonérés de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Remarquons enfin pour terminer cette question des gérants de fait que, compte tenu des règlements institués par la loi du 11 juin 1896 et le décret du 8 octobre 1907 qui régissent l'exploitation des postes de mandataires aux Halles Centrales de Paris, les mandataires qui constituent entre eux une société à responsabilité limitée en vue de cette exploitation doivent être considérés comme ayant tous la qualité de gérants, nonobstant toute stipulation contraire de l'acte de société (Rép. GRISONI, député, *J. O.*, 18 février 1933). En conséquence, sous l'empire de la loi du 7 mars 1925, tous les mandataires étaient exonérés de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers. A l'heure actuelle, cette exemption est limitée seulement à deux gérants dans les conditions qui ont été examinées dans la section I.

§ 3. — APPRÉCIATION DE LA QUALITÉ D'ASSOCIÉ-GÉRANT AU JOUR DE LA DISTRIBUTION¹

Les deux précédents paragraphes nous ont fourni l'occasion d'examiner quelles conditions doivent être remplies pour qu'un associé soit considéré comme gérant, au point de vue fiscal. Un problème reste maintenant à étudier : à quel moment faut-il se placer pour déterminer si le membre de la société est investi ou non

de la qualité de gérant ? Pour profiter de la dispense d'impôt sur le revenu les valeurs mobilières, l'intéressé doit-il posséder cette qualité au moment de la réalisation des bénéfices sociaux ou lors de leur distribution ?

Le doute a été permis du fait que les lois des 7 mars 1925 et 28 février 1933 exonèrent de l'impôt, l'une en totalité, l'autre partiellement, les produits « revenant aux gérants ». En décidant qu'il n'y a pas ouverture à la perception de l'impôt dès lors que l'associé est gérant au moment de la réalisation des bénéfices sociaux, on irait à l'encontre du principe d'après lequel le fait générateur de l'impôt créé par la loi du 29 juin 1872 est la distribution des bénéfices (Cf. Cass., 28 mai 1884 et 19 janvier 1887 ; Inst. 2700 § 7 et 2737 § 2 ; Cass. Req., 5 nov. 1924, 12 février 1929, 17 février 1930, 22 juin 1931).

Aussi, l'Administration de l'Enregistrement a-t-elle indiqué avec juste raison dans son instruction n° 4148 § 14 (R. E. 10.036), qu'en exonérant de l'impôt les produits revenant aux gérants, le législateur a entendu viser les produits *distribués* aux gérants. Pour apprécier si l'impôt est ou non exigible, il convient donc de retenir la situation juridique au jour du fait générateur de l'impôt, c'est-à-dire au jour de la distribution des bénéfices sociaux : si, à cette époque, les parts sont la propriété d'un non gérant — remarque étant faite que, depuis la loi du 28 février 1933, les gérants à partir du troisième doivent être considérés comme des non gérants — l'impôt est exigible. Par contre, si au jour de la distribution, elles sont la propriété d'un des deux gérants bénéficiaires de l'exonération, il n'y a pas ouverture à la perception de l'impôt, à condition, bien entendu, que le produit des parts revenant à chacun d'eux ne dépasse pas 50.000 francs.

Dans cet ordre d'idées, le tribunal civil de Ribérac a jugé, le 31 juillet 1941, que si la part de bénéfices revenant à un membre d'une société à responsabilité limitée au jour où il a cessé d'être gérant n'est déterminée et mise à sa disposition que postérieurement à cette date, il n'a pas droit à l'exonération puisqu'il ne remplit plus les fonctions de gérant au moment où se produit le fait générateur de l'impôt.

L'application de ce principe a conduit à adopter les solutions suivantes :

1° Il importe peu que les parts appartenant à un non gérant, au jour où se produit le fait générateur aient précédemment appar-

tenu à un associé ayant exercé les fonctions de gérant pendant toute la durée de l'exercice faisant l'objet de la distribution.

On ne peut davantage s'arrêter à la circonstance qu'un acte de cession des parts passé en fin d'exercice a stipulé que les dividendes à distribuer ultérieurement reviendraient au cédant. (Sol., 23 juillet 1932, Inst. 4148 § 14 précitée). Dans l'un et l'autre cas, les produits des parts attribuées au cessionnaire sont passibles de la taxe.

2° Si, après la mise en distribution du dividende d'un exercice, un gérant donne sa démission avec effet rétroactif, les produits qu'il a touchés deviennent rétroactivement imposables. En effet, si les tiers ne peuvent pas se voir opposer la rétroactivité d'une décision des associés, ils peuvent par contre s'en prévaloir. (Trib. Civ. Rouen, 24 février 1936.)

L'application du même principe conduit à conclure que si un gérant est nommé avec effet rétroactif à une date antérieure à la mise en distribution du dividende, les produits des parts qu'il détenait avant sa désignation en cette qualité restent passibles de l'impôt. (Cf. Combes, *op. cit.*, n° 534).

Une troisième hypothèse mérite d'être envisagée : un gérant cède ses parts et donne sa démission à compter du 1^{er} janvier, tout en se réservant la partie des bénéfices de l'exercice précédent à laquelle il a droit et dont il a été crédité le 31 décembre précédent ; en outre, c'est une assemblée postérieure à sa démission, qui fixe ses droits dans les dividendes. La question se pose de savoir si les sommes ainsi perçues par l'associé sont passibles ou non de l'impôt. Par un jugement du 25 février 1936, le Tribunal Civil de Mulhouse partant du principe que le fait générateur de l'impôt consiste dans la distribution des revenus s'est prononcé dans ce cas en faveur de l'exemption : la délibération postérieure fixant les dividendes ne constitue, d'après cette décision, que la ratification des mesures déjà prises par les associés.

Ce n'est là qu'un jugement statuant sur un cas d'espèce. En réalité, la jurisprudence rendue d'ailleurs en matière de société en commandite simple était jusqu'en 1939 assez hésitante sur la question de savoir si une distribution faite le jour de la clôture d'un exercice des bénéfices dudit exercice peut être tenue pour sincère. Certains tribunaux l'avaient admis en invoquant la force probante des livres de commerce et le fait que l'Administration se trouvait dans l'impossibilité de démontrer que l'inventaire ne peut être

achevé le jour même de la fin de l'exercice considéré (Trib. Civ. Rennes, 24 juillet 1933, Marseille, 4 juin 1936).

Une réponse ministérielle faite à M. MENNECIER et parue au *Journal Officiel* du 26 septembre 1939 semble avoir mis fin à cette controverse en indiquant, dans un cas particulier, que la part des bénéfices sociaux de l'exercice 1938 attribuée à des membres de société à responsabilité limitée et portée au crédit de leur compte le 31 décembre de la même année doit être regardée en principe, comme constituant un revenu cotisable à la cédule des valeurs mobilières suivant le tarif en vigueur au 31 décembre 1938.

De son côté, la Direction Générale de l'Enregistrement a analysé cette réponse ministérielle comme suit :

« Lorsque, dans une société à responsabilité limitée, la répartition des produits d'un exercice n'a donné lieu à aucune délibération écrite, et que la part revenant à chaque associé a été simplement portée au crédit de son compte individuel à la date de clôture de l'exercice, il y a lieu, en principe, et sauf examen des circonstances particulières à chaque affaire, de considérer cette date comme étant celle du fait générateur de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières applicables aux distributions ainsi effectuées et comme déterminant, par conséquent, le tarif de cet impôt » (B. O. Enreg., février 1940).

En définitive, dès lors que l'Administration ne peut apporter la preuve que, compte tenu de son organisation et de l'importance des opérations qu'elle traite, la société n'a pas été à même d'arrêter ses écritures et de déterminer ses bénéfices distribuables le dernier jour de l'exercice, la date de l'inscription au crédit du compte courant des bénéficiaires constitue celle du fait générateur de l'impôt et c'est à cette date qu'il convient de se placer pour décider si l'associé est gérant.

3° La taxe est exigible sur les produits des parts du gérant d'une société à responsabilité limitée, décédé en cours d'exercice, dans l'hypothèse où les parts sont, au moment de la distribution, la propriété de sa veuve, héritière et non gérante (Rép. RAMADIER, député J. O., 6 mai 1931).

De même est soumise à l'impôt la portion des produits de parts distribués aux héritiers d'un gérant après le décès de leur auteur, bien que celui-ci ait exercé les fonctions de gérant pendant toute la durée de l'exercice au titre duquel est effectuée la distribution envisagée (Trib. Civ. Seine, 8 mai 1936, R. E., 10.740).

Par contre, la veuve d'un associé usufruitière des biens de son

mari, bénéficie de l'exemption dès lors qu'elle est aussi gérante de la société et que les statuts stipulent qu'en cas de décès d'un associé les usufruitiers représentent valablement les parts à l'exclusion des nus propriétaires (Cf. Rép. précitée, *J. O.* août 1927).

Il ressort de la jurisprudence et de la doctrine administrative qui viennent d'être analysées que si les parts sont, *au jour de la distribution* des produits auxquels elles donnent droit, la propriété d'un des deux associés-gérants bénéficiaires de l'exonération, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ne saurait être exigé à condition que lesdits produits ne dépassent pas 50.000 francs pour chacun des intéressés.

C'est là une condition nécessaire, mais il en est une autre : il faut également que les gérants soient *membres d'une société à responsabilité française*.

Si, au jour de la distribution des bénéfices sociaux, un Français est gérant d'une société à responsabilité limitée étrangère, il ne peut profiter de l'exonération en ce qui concerne les revenus de ses parts dans ladite société. (Cf. Rép., *J. O.*, 20 mai 1927, Ind. 140).

D'autre part, si une société a changé de forme, l'impôt doit être perçu en tenant compte de la forme de la société au jour de la distribution : l'exonération s'applique aux répartitions des bénéfices mis en réserve même si les produits distribués proviennent de réserves constituées par la société alors qu'elle était sous la forme anonyme et avant sa transformation en société à responsabilité limitée (cf. Rép. DOLLAT, précitée *J. O.* 1^{er} août 1928). Il en sera de même en ce qui concerne la distribution faite par une société à responsabilité limitée à ses gérants, anciens commanditaires d'une société en commandite simple, alors que le changement de forme est intervenu en cours d'exercice (Sol., Seine, 26 janvier 1928).

Cette doctrine administrative ne fait que confirmer la jurisprudence relative aux sociétés en commandite simple. L'article 1^{er} de la loi du 1^{er} décembre 1875 ayant placé en dehors du champ d'application de l'impôt les parts d'intérêts dans les sociétés en nom collectif et les parts d'associés en nom dans les sociétés en commandite simple, il a été décidé que si une société en commandite simple se transforme en société en commandite par actions, l'exemption cesse d'être applicable et tous les bénéfices distribués aux gérants postérieurement à cette transformation deviennent, sans exception, passibles de la taxe. Inversement, si une société en commandite par actions se transforme en commandite simple, les parts des gérants, jusque-là passibles de la taxe, s'en trouvent exonérées.

(Cass., 10 août 1887, *J. E.*, n° 22.907 ; 2 août 1886, Inst. VII, Cass. Civ., 1938.)

En définitive, la qualité de l'associé-gérant et la forme de la société doivent être appréciées au jour de la distribution des bénéfices sociaux. C'est à cette époque qu'il convient de se placer pour déterminer si l'impôt est ou non exigible. Cette jurisprudence constante n'appelle pas d'autres remarques que celles qui viennent d'être indiquées, puisqu'elle ne fait que reprendre les principes mis en lumière par la Cour de Cassation dès 1884, comme il a été appelé au début du présent paragraphe.

SECTION III

La liquidation pratique de l'impôt sur le revenu concernant la gérance

Les sociétés à responsabilité limitée sont assujetties au paiement de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières suivant les mêmes règles que les autres sociétés : elles doivent verser des acomptes trimestriels et effectuer la liquidation définitive de l'impôt dans les vingt jours de la mise en distribution des dividendes (cf. décrets des 6 déc. 1872 et 13 déc. 1925).

Le droit commun s'applique donc en la matière et il ne saurait être question dans le cadre de cette étude de passer en revue la législation, la jurisprudence et la doctrine administrative relatives au paiement de l'impôt. Seule l'existence de l'exonération partielle prévue en faveur des deux gérants, qui ne se rencontre pas dans les autres sociétés, oblige à fournir des précisions sur certains points.

En principe, les avances trimestrielles sont déterminées en tenant compte uniquement de l'exonération accordée à chacun des gérants sur le montant des produits de ses parts n'excédant pas 50.000 francs. Mais parfois en cours d'exercice, des cessions de parts interviennent et des gérants perdent la qualité qui leur permettait de bénéficier de la dispense d'impôt. Les bases qui servaient à fixer les versements provisionnels se trouvent alors modifiées et il est intéressant de mesurer quelles conséquences entraînent de tels changements.

L'exonération est encore prise en considération lors du règlement définitif de l'impôt et une distinction doit être opérée suivant que les attributions revenant à chacun des deux gérants bénéfi-

ciaires sont supérieures ou inférieures à 50.000 frs, ou respectivement supérieure et inférieure à cette somme.

Enfin, une dernière question sera envisagée : comment l'impôt doit-il être liquidé lorsque la société est administrée par un gérant unique ? Les dispositions de la loi du 28 février 1933 qui exonèrent de l'impôt deux associés-gérants pour les produits de leurs parts ne dépassant pas 50.000 francs, trouvent-elles leurs applications dans les sociétés à responsabilité limitée gérées par un seul associé ?

Nous nous expliquerons sur ces différents points.

§ 1. — ACOMPTES TRIMESTRIELS

Pour le premier exercice social, la taxe est liquidée provisoirement chaque trimestre sur le produit évalué à 5 % du capital apporté par les associés, gérants ou non, sauf à tenir compte de l'exonération édictée par la loi du 28 février 1933. Autrement dit, on déduit du revenu forfaitaire à 5 % du capital social une somme maxima de 50.000 francs pour chacun des deux associés gérants désignés pour bénéficier de l'exemption (*J. O.*, 21-6-1933).

Deux exemples illustreront le principe posé par la réponse ministérielle :

1° une société à responsabilité limitée dont le capital est divisé en 4.000 parts de 1.000 francs est gérée par quatre associés dont les deux premiers sont titulaires de 1.800 et 1.000 parts, le reste des parts appartenant aux deux autres gérants et à des associés non gérants. Le montant de l'acompte trimestriel à verser par cette société nouvellement créée pour laquelle il n'y a pas eu de règlement d'exercice sera déterminé comme suit :

	Nombre de parts	Capital	Revenu 5 %	Déduction	Reste soumis à l'impôt	$\frac{1}{4}$ pour le trimestre	Taxe à 30 %
1 ^{er} gérant	1.800	1.800.000	90.000	50.000	40.000	10.000	3.000
2 ^e gérant	1.000	1.000.000	50.000	50.000			
Autres gérants et non gérants	1.200	1.200.000	60.000		60.000	15.000	4.500
	4.000	4.000.000	200.000	100.000	100.000	25.000	7.500

2° dans une société à responsabilité limitée, les deux gérants associés possèdent respectivement 800 et 600 parts de 100 francs, sur un total de 1.800 parts, le reste étant la propriété d'associés non

gérants. La fixation du versement provisionnel s'effectuera comme suit :

	Nombre de parts	Capital	Revenu 5 %	Déduction	Reste soumis à l'impôt	$\frac{1}{4}$ pour le trimestre	Taxe à 30 %
1 ^{er} gérant	800	80.000	4.000	4.000			
2 ^e gérant	600	60.000	3.000	3.000			
Non gérants ..	400	40.000	2.000		2.000	500	150
	1.800	180.000	9.000	7.000	2.000	500	150

Le produit évalué à 5 % des parts détenues par chacun des gérants n'étant que de 4.000 francs et 3.000 francs, on ne déduit que ces deux sommes et non 50.000 francs comme dans le premier exemple. Cette dernière somme ne peut être admise en déduction que si chaque gérant est titulaire d'un nombre de parts représentant 1 million de francs, soit à 5 %, 50.000 francs.

Or, il est très rare qu'un des gérants possède un capital supérieur ou égal à 1 million de francs.

Il suffit donc, en général, pour déterminer le premier acompte trimestriel, de déduire du capital social le montant des parts détenues par les deux gérants bénéficiaires de l'exemption: sur la somme obtenue, on calcule le forfait de 5 % qui, multiplié par le tarif en vigueur, indique l'avance à verser à l'Enregistrement. Ainsi, dans l'hypothèse envisagée, l'acompte trimestriel doit être calculé sur : $(180.000 - 140.000) \times 5 \% = 2.000$ francs.

Le montant des acomptes ainsi calculé sera imputé lors du règlement définitif du premier exercice sur l'impôt reconnu exigible d'après les bénéfices effectivement distribués.

Pour les exercices suivants, la taxe est avancée trimestriellement sur la base du cinquième des bénéfices distribués au cours de l'exercice précédent et soumis à l'impôt. Il n'est donc tenu compte des sommes revenant aux deux gérants bénéficiaires de l'exemption que dans la mesure où elles excèdent 50.000 francs pour chacun d'eux.

Tout ce qui vient d'être dit suppose que les associés sont restés pendant toute la durée de l'exercice titulaires du même nombre de parts et qu'ils ont conservé leur qualité de gérants. Or, il n'est pas rare qu'en cours d'année, des parts appartenant à un gérant deviennent la propriété d'un non gérant et inversement, ou que des gérants perdent leur qualité tout en restant associés.

De telles modifications au pacte social ne manquent pas d'avoir des répercussions sur la liquidation de l'impôt.

— *Cession de parts.*

En cas de cession de parts, en cours d'exercice, par un gérant à un non gérant, il a été indiqué, sous l'empire de la loi du 7 mars 1925, que chaque acompte trimestriel doit, à partir du jour de la cession, être liquidé sur la base d'un cinquième des bénéfices distribués pendant le précédent exercice aux parts sociales cédées (Rép. GARDIOL, député, *J. O.*, 8-9-1932, p. 2726).

Ce principe a conservé sa valeur depuis la loi du 28 février 1933, sauf à tenir compte du fait qu'une exonération partielle a remplacé la dispense totale d'impôt édictée à l'origine en faveur de tous les gérants.

Un exemple permettra de mesurer quelle est à l'heure actuelle l'influence d'une telle cession de parts sur la détermination des versements provisionnels : dans une société à responsabilité limitée, les deux gérants A et B, bénéficiaires de l'exemption et titulaires de 650 et 750 parts, ont touché au cours de l'exercice 1942 respectivement 65.000 et 75.000 francs, le troisième associé C non gérant, ayant perçu 40.000 francs, pour 400 parts. L'ensemble des revenus distribués s'est donc élevé à 180.000 francs, et l'exonération étant limitée à 100.000 francs, l'impôt a porté sur 80.000 francs.

Au cours de l'exercice 1943, A cède 300 parts à C, qui devient ainsi propriétaire de 700 parts. La liquidation de l'impôt s'effectuera à compter du jour de la cession sur la base d'un cinquième des bénéfices distribués pendant le précédent exercice aux 300 parts cédées par A. La masse totale distribuée restera égale à 180.000 francs, mais l'exonération sera limitée à 85.000 francs (35.000 pour A et 50.000 pour B), et chaque nouvel acompte trimestriel sera liquidé

sur $\frac{180.000 - 85.000}{5} = 19.000$, au lieu de l'être sur $\frac{80.000}{5} = 16.000$ comme précédemment.

Il convient de signaler qu'en ce qui concerne le trimestre au cours duquel est intervenue la modification de la répartition des parts sociales, la taxe n'est due qu'au prorata du nombre de jours écoulés depuis la cession faite par le gérant au non gérant. Si le 1^{er} mai 1943, A cède 300 parts à C, l'acompte trimestriel à verser dans les vingt premiers jours du mois de juillet portera sur :

$$16.000 \times \frac{30}{91} + 19.000 \times \frac{61}{91}, \text{ soit } 18.010,95.$$

La même règle s'applique dans l'hypothèse où la cession est réalisée par un non gérant à un gérant, et des calculs semblables à ceux qui viennent d'être effectués permettront de déterminer le montant des acomptes à verser au cours du trimestre suivant la modification de la répartition des parts.

— *Perte de la qualité de gérant.*

Il se peut, avons-nous dit, qu'un gérant perde cette qualité et devienne simple associé. Une réponse ministérielle faite à M. ROQUETTE, député (*J. O.*, 12-4-1930, p. 1727), a indiqué, sous le régime de l'article 42 de la loi du 7 mars 1925 que, dans ce cas, chaque versement provisionnel doit être liquidé sur la base du cinquième des bénéfices distribués pendant le précédent exercice aux parts sociales dont les associés qui ont cessé d'être gérants étaient détenteurs au moment de la cessation de leurs fonctions.

Cette solution, dictée par le fait que la législation applicable à l'époque exonérait intégralement les produits des parts revenant à tous les gérants, doit être maintenue *mutatis mutandis* depuis la loi du 28 février 1933.

A l'heure actuelle, les bénéfices distribués aux parts sociales possédées par un gérant ne peuvent être exonérées que dans la limite de 50.000 francs, et par conséquent si l'un des deux bénéficiaires de l'exemption perd sa qualité de gérant, les produits des parts lui revenant entrent en ligne de compte dans la mesure où précédemment ils n'étaient pas soumis à l'impôt.

En conséquence, si l'émolument reçu par le gérant au cours du précédent exercice a été inférieur à 50.000 francs, son montant doit être ajouté purement et simplement au bénéfice distribué pendant ledit exercice pour fixer les bases du versement trimestriel ; par contre, s'il a été égal ou supérieur à 50.000 francs, il ne devra être tenu compte que de cette dernière somme qui a été seule à ne pas supporter l'impôt.

En effet, si par exemple l'intéressé a touché 35.000 francs, cette somme a été totalement exonérée et n'a pas été prise en considération pour déterminer le montant des acomptes trimestriels. Comme le gérant perd la qualité qui lui permettrait de bénéficier de la dispense d'impôt, les 35.000 francs en question doivent être, à compter du jour de la modification des statuts, ajoutés aux sommes taxables. Au contraire, s'il est revenu au gérant 65.000 francs, attribution supérieure à 50.000 francs, 15.000 francs ont déjà supporté l'impôt et il suffit d'augmenter de 50.000 francs le montant des bénéfices

distribués au cours du précédent exercice pour connaître la base nouvelle des versements provisionnels.

Notons enfin que si l'associé qui perd la qualité de gérant ne bénéficiait pas de l'exonération édictée par l'article 47, chaque acompte doit être liquidé sur les mêmes bases que précédemment, puisque les produits des parts revenant à l'intéressé, intégralement soumis à l'impôt, entraient déjà en ligne de compte pour déterminer la base des avances trimestrielles.

§ 2. — LIQUIDATION DÉFINITIVE

Lors du règlement de chaque exercice, c'est-à-dire dans les vingt jours de la mise en distribution du dividende ou de son solde pour les sociétés à responsabilité limitée, dont les bénéfices sont répartis par une délibération de l'assemblée générale, ou à défaut de délibération — facultative lorsque le nombre des associés n'est pas supérieur à vingt — dans les trois mois de la clôture de l'exercice (C. V. M., art. 53-3°), on établit une liquidation définitive de l'impôt.

Si de cette liquidation, compte tenu du montant des acomptes versés, « il résulte un complément de taxe au profit du Trésor, il « est immédiatement acquitté ; dans le cas contraire, l'excédent « versé est imputé sur l'exercice courant, ou remboursé si la société « est arrivée à son terme, où elle cesse de donner des revenus » (Décret du 6-12-1872, art. 1^{er}).

Pour permettre cette liquidation, chaque société à responsabilité limitée doit désigner, dans une note certifiée par ses représentants qualifiés, les deux gérants bénéficiaires de l'exonération et le nombre de parts dont ils étaient titulaires au jour de chacune des distributions faites au cours de l'exercice (Instr. 4137, p. 8).

En général, pour déterminer d'une façon définitive le montant de l'impôt, il convient de déduire de l'ensemble des sommes mises en distribution par la société au cours de l'exercice, le montant total des dividendes, intérêts, arrérages et produits des parts revenant à chacun des deux gérants désignés par la société. Le principe est toujours vrai quand ce montant est inférieur ou égal à 50.000 francs, mais il se peut qu'il y soit supérieur et aussi que l'un des gérants reçoive plus de 50.000 francs, tandis que l'attribution de l'autre est inférieure à cette somme.

La liquidation de l'impôt n'est pas la même dans ces différents cas qui méritent d'être envisagés.

1° L'émolument reçu par chacun des gérants est *inférieur à 50.000 francs*.

Exemple : soit une société à responsabilité limitée gérée par trois associés dont les deux premiers A et B désignés pour bénéficier de l'exemption, ont perçu en qualité de porteurs de parts 40.000 francs, et 45.000 francs. Le troisième gérant, C a touché 25.000 francs.

Les produits distribués s'élèvent à 110.000 francs, et la somme passible de l'impôt est égale à $110.000 - (40.000 + 45.000) = 25.000$ francs.

Si A et B ont perçu chacun 50.000 francs et C 25.000 francs, les produits distribués s'élèvent à 125.000 francs, et l'impôt porte encore sur la somme de $125.000 - 50.000 \times 2 = 25.000$ francs.

En d'autres termes, lorsque les deux gérants désignés par la société reçoivent chacun un émolument inférieur ou égal à 50.000 francs, seules sont imposables les sommes distribuées aux autres associés.

2° L'émolument reçu par chacun des gérants est *supérieur à 50.000 francs*.

Supposons que A et B aient touché respectivement 65.000 et 75.000 francs, le troisième gérant C ayant perçu 40.000 francs.

La masse totale distribuée s'élève à 180.000 francs, et l'exonération ne pouvant dépasser 50.000 francs pour chacun des gérants, la liquidation de l'impôt s'effectuera sur la base de $180.000 - 50.000 \times 2 = 80.000$ francs.

Les produits revenant à A seront soumis à l'impôt pour $65.000 - 50.000 = 15.000$ francs, et ceux distribués à B pour $75.000 - 50.000 = 25.000$ francs.

Dans cette hypothèse sont donc imposables, d'une part, les sommes distribuées aux autres associés (au cas particulier les 50.000 francs perçus par C), d'autre part, celles reçues par les gérants bénéficiaires en sus des 50.000 francs exonérés. Pratiquement, le montant taxable s'obtient en déduisant 100.000 francs (2×50.000) de la masse totale distribuée.

3° L'émolument reçu par l'un des gérants est *supérieur à 50.000 francs*, celui attribué à l'autre étant *inférieur à cette somme*.

Les parts des bénéfices revenant à A et B s'élèvent à 40.000 francs et 70.000 francs, tandis que C touche 35.000. L'ensemble des produits distribués est égal à 145.000 francs, et le montant passible de l'impôt s'élève à $145.000 - (40.000 + 50.000) = 55.000$ francs. En effet, chaque gérant doit être considéré isolément et celui qui

reçoit plus de 50.000 francs doit acquitter la taxe sur la partie excédant cette somme même si les produits revenant à l'autre gérant sont inférieurs à 50.000 francs. La solution est identique, même si le total des sommes attribuées aux deux gérants ne dépasse pas 100.000 francs. (Cf. rép. BROCARD précitée, *J. O.*, 3-4-1933).

La manière de procéder au règlement définitif de l'impôt qui vient d'être indiquée, suppose que si la société a procédé au cours d'un exercice à plusieurs distributions, toutes ont été soumises à un tarif unique. Mais il peut arriver que le taux de l'impôt varie au cours d'un même exercice et que les sommes distribuées ne soient pas passibles du même taux. Dans ce cas, il y a lieu de faire une répartition proportionnelle à chaque distribution des sommes exonérées pour les deux gérants (Inst. 4121 § II).

Soit une société à responsabilité limitée qui a distribué en 1938, à un gérant bénéficiaire de l'exemption, 110.000 francs le 1^{er} avril, 20.000 francs le 1^{er} juillet et 70.000 francs le 31 décembre.

Ces trois distributions sont soumises à des tarifs différents : pour la première 15 % (déc. 8-7-1937, art. 31 et 32) ; pour la deuxième 16,20 % (déc. 2 et 13-5-1938) ; pour la troisième 18 % (déc. 12-11-1938).

L'exonération de 50.000 francs doit donc être répartie comme suit :

$$\begin{array}{lcl} \text{distribution du 1^{er} avril 1938 : } 50.000 \times \frac{11}{20} & = & 27.500 \text{ francs} \\ \text{— 1^{er} juillet 1938 : } 50.000 \times \frac{2}{20} & = & 5.000 \text{ —} \\ \text{— 31 déc. 1938 : } 50.000 \times \frac{7}{20} & = & 17.500 \text{ —} \end{array}$$

Et l'impôt sera liquidé sur 82.500 francs (110.000 — 27.500) au taux de 15 % ; 15.000 francs (20.000 — 5.000) au taux de 16,20 % et 52.500 francs (70.000 — 17.500) au taux de 18 %.

Certes, ce système n'est pas le plus avantageux pour le redevable qui préférerait que les 50.000 francs exonérés viennent en diminution des sommes passibles du tarif le plus élevé, mais il apparaît fort équitable puisqu'il ne constitue qu'une application du principe suivant lequel l'exercice qui comporte l'exonération d'impôt à concurrence de 50.000 francs doit s'entendre de la période normale de douze mois (cf. Chap. II, Sect. I, § 3).

§ 3. — GÉRANT UNIQUE

Au lendemain de la promulgation de la loi du 28 février 1933, la question s'est posée de savoir si, et dans l'affirmative, suivant quelles modalités les dispositions de l'article 47 devaient s'appliquer aux sociétés à responsabilité limitée n'ayant qu'un seul gérant.

Les travaux préparatoires, pas plus que les débats parlementaires, ne contenaient d'indication à ce sujet et les controverses qui prirent immédiatement naissance trouvèrent leur fondement dans la rédaction insuffisamment explicite de la loi. Puisque les produits des parts revenant à deux associés-gérants et n'excédant pas 50.000 francs pour chacun étaient exonérés de l'impôt, devait-on décider que la nouvelle législation était inapplicable lorsqu'une société était gérée par un seul gérant ?

Ou y avait-il lieu de considérer que l'exemption s'élevait à 100.000 francs, le gérant unique profitant ainsi du même avantage que celui accordé à deux gérants ?

Aucune de ces solutions n'a trouvé l'agrément du Ministre des Finances qui, dans une réponse faite à M. DOUSSAIN, député, (*J. O.*, 21-3-1933, p. 2355) a précisé que « les produits attribués « aux parts appartenant au gérant unique sont exonérés de l'impôt sur le revenu jusqu'à concurrence de 50.000 francs ».

Cette solution doit être approuvée puisqu'elle ne fait que confirmer le point de vue exposé dans la première section du présent chapitre, d'après lequel l'exonération partielle instituée depuis 1933 présente un caractère personnel et doit en toute hypothèse être limitée à 50.000 francs par gérant.

Néanmoins, ses conséquences sont telles qu'elle incite les sociétés qui se trouvent dans ce cas à nommer un deuxième gérant appelé à bénéficier des 50.000 francs non utilisés. Un exemple suffira à illustrer notre pensée :

— Une société à responsabilité limitée constituée par deux associés distribue au cours d'un exercice 70.000 francs à l'associé-gérant et 40.000 francs à l'associé non gérant. Le premier acquitte l'impôt sur 20.000 francs (70.000 — 50.000) et le second sur l'intégralité des produits lui revenant, soit 40.000 francs. En définitive, l'impôt porte sur 60.000 francs, un seul gérant profitant de l'exonération partielle.

Mais si nous supposons que la même société distribue les mêmes produits à ses deux associés, investis, cette fois, de la qualité

de gérants, le premier acquittera l'impôt sur 20.000 francs comme précédemment, tandis que le second bénéficiera d'une exemption totale puisqu'il ne perçoit que 40.000 francs.

Ainsi, une simple modification des statuts de la société suffirait-elle à faire réaliser à l'un de ses membres une économie qui pourra atteindre 15.000 francs ($50.000 \times 30 \%$).

Il est hors de doute qu'à la suite de la réponse ministérielle qui a indiqué le point de vue de l'Administration, de nombreuses sociétés ont nommé deux gérants, alors que précédemment elles n'en avaient qu'un seul. Ce serait néanmoins une erreur de croire qu'à l'heure actuelle toutes les sociétés à responsabilité limitée sont gérées par au moins deux associés. Il en est encore qui ne comprennent qu'un seul gérant, le point de vue fiscal étant dominé par des considérations particulières sur lesquelles il n'y a pas lieu d'insister dans cette étude.

TITRE II

LES GERANTS ET L'IMPOT SUR LES BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

Si la loi du 17 mars 1925 contenait des dispositions aussi explicites que possible en ce qui concerne l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, elle était absolument muette sur les autres impôts, et en particulier elle n'indiquait pas à quelle cédula devaient être soumis les bénéfices réalisés par les nouvelles sociétés. Aussi est-ce avec juste raison que, jusqu'à la réforme fiscale de 1934, les sociétés à responsabilité limitée furent passibles, suivant leur activité, de l'impôt soit sur les bénéfices industriels et commerciaux, soit sur les bénéfices des professions non commerciales, soit enfin sur des bénéfices de l'exploitation agricole (cf. Inst. 31 janv. 1928, art. 233, Arr. C. E., 6 mai 1927, 24 juillet 1929, 26 octobre 1930, etc.).

Le problème ne se pose plus aujourd'hui, puisque l'article 3 du décret du 20 juillet 1934, inspiré au législateur par sa « défiance assez explicable » à l'égard des sociétés par actions et des sociétés à responsabilité limitée et peut-être aussi par « l'hostilité de l'agriculture, du petit commerce et de la petite industrie », a décidé en particulier que les sociétés constituées conformément aux prescriptions de la loi du 7 mars 1925 seraient soumises à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, quel que soit leur objet (cf. Code Général des Impôts Directs, art. 3).

Aussi ne sera-t-il question dans cette étude que de ce dernier impôt, la jurisprudence rendue avant 1934 en matière d'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales ou sur les bénéfices de l'exploitation agricole n'intéressant que les sociétés à responsabilité limitée et non leurs gérants.

C'est donc en nous plaçant uniquement dans le cadre de l'impôt sur les B. I. C. qu'il conviendra d'examiner la situation des gérants de sociétés à responsabilité limitée, situation qui, lors de la mise en vigueur de la loi de 1925 restait, compte tenu du silence observé par le législateur, à déterminer conformément aux principes de droit commun.

Des deux questions signalées dans l'introduction à cette étude,

l'une a trouvé très rapidement une solution définitive, c'est celle relative à l'établissement de l'imposition des bénéfices sous une cote unique, au nom de la société, ou sous des cotes distinctes au nom de chacun des associés pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société.

Les sociétés à responsabilité limitée devant être considérées comme des personnes morales distinctes des associés qui les composent, il est normal qu'en l'absence d'une disposition législative, la totalité des bénéfices sociaux soit imposée au nom de la société, même si celle-ci ne comprend que deux membres. C'est seulement en effet dans les sociétés en nom collectif ou en commandite simple que chacun des associés est personnellement imposé pour sa part respective de bénéfices (Code Général, art. 21) et comme d'après un principe constant en matière fiscale toute disposition exceptionnelle doit être interprétée restrictivement, on ne peut appliquer aux sociétés à responsabilité limitée un mode d'imposition prévu pour les sociétés en nom collectif ou en commandite simple.

Le principal effet de cette solution sera de priver les associés, et en particulier les gérants, des réductions pour charges de famille (Rép. TAITTINGER, dép., *J. O.*, 1^{er} octobre 1929, p. 2949).

L'autre question que nous avons déjà eu l'occasion de noter et qui sera étudiée dans le premier chapitre, concerne les rémunérations allouées aux gérants des sociétés à responsabilité limitée. Il s'agit de savoir si et, dans l'affirmative, suivant quelles modalités ces rémunérations peuvent être admises en déduction des bénéfices imposables.

La solution favorable que l'Administration des Contributions Directes avait cru devoir adopter dans les premières années qui suivirent la promulgation de la loi du 7 mars 1925, n'a pas manqué d'aboutir à des abus, tels que de nombreuses sociétés échappèrent à l'impôt sur les B. I. C., alors qu'une partie de leurs bénéfices aurait dû les supporter normalement.

L'article 4 de la loi du 30 décembre 1928 mit fin à cette situation en disposant que les rémunérations allouées aux associés-gérants ne seraient plus admises en déduction des bénéfices, lorsque la majorité des parts sociales sera possédée par l'ensemble des associés-gérants.

Enfin, le décret du 20 juillet 1934, dans son article 10, apporta certaines précisions indispensables relatives à l'appréciation de la qualité d'associé-gérant et à celle du nombre de parts possédées par les associés-gérants.

Si la question des rémunérations allouées aux associés-gérants, qui a donné lieu à une jurisprudence particulièrement abondante, mérite un examen approfondi, celle des appointements des gérants non associés, bien que moins discutée, appelle des commentaires que l'on ne saurait mésestimer et qui feront l'objet du Chapitre II.

Enfin, il nous a semblé intéressant de réserver la dernière partie de ce titre à l'étude des frais généraux de la gérance et de leur répercussion sur les bénéfices imposables.

CHAPITRE PREMIER

LES REMUNERATIONS DES ASSOCIES-GERANTS

SECTION I

Le régime en vigueur de 1925 à 1928

Solution de l'Administration. — L'article 24 de la loi du 7 mars 1925 ayant indiqué que les sociétés à responsabilité limitée peuvent être « gérées par un ou plusieurs mandataires, associés ou non, salariés ou gratuits », la question se posa de savoir dans quelle mesure les rémunérations allouées à ce ou ces gérants resteraient en dehors des bases de l'impôt sur les B. I. C.

L'Administration admit, au lendemain de la mise en vigueur de la nouvelle législation (1), que si les gérants avaient la qualité d'associé, leurs appointements fixes devraient être considérés dans tous les cas, comme une charge sociale susceptible de figurer valablement parmi les frais généraux pour l'établissement de l'impôt. Par contre, les tantièmes alloués sur le produit net de l'exploitation au profit de ces mêmes gérants, ne sauraient être admis parmi les charges déductibles du bénéfice imposable de la société.

Tel était, à l'origine, le régime applicable aux appointements des associés-gérants, identique d'ailleurs à celui en vigueur à l'époque pour les administrateurs-délégués ou directeurs des sociétés anonymes, dont les rétributions fixes venaient en déduction des bénéfices, sous cette réserve cependant que les tantièmes destinés à rémunérer les administrateurs-délégués ou directeurs de leur travail de direction ou de gestion, devaient aussi rester en dehors des bases de l'impôt (2) tandis que les tantièmes attribués à l'associé-gérant d'une société à responsabilité limitée, constituant une distribution des bénéfices sociaux, ne pouvaient être distraits des bénéfices taxables. Ainsi, tout en assimilant au point de vue fiscal les sociétés à responsabilité limitée aux sociétés de capitaux, on admettait le caractère de salarié de l'associé-gérant, dès lors

(1) Cf. Instruction du 5 août 1925.

(2) Cf. Instruction du 30 mars 1918.

qu'il est rétribué non en fonction des capitaux qu'il a pu engager dans la société, mais en raison de son seul travail.

Ses inconvénients. — L'étude de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, nous a fourni l'occasion de signaler la fraude que permettait l'article 42 de la loi du 7 mars 1925 : pour éluder l'application de l'impôt, on crée des sociétés à responsabilité limitée où tous les associés, quel qu'en soit le nombre, sont investis de la qualité de gérants (1). Non seulement la solution adoptée par l'Administration des Contributions Directes en matière d'impôt sur les B. I. C. ne constituera pas un obstacle à l'emploi de ce procédé, mais encore elle lui fournira un nouveau champ d'application et donnera même naissance à d'autres fraudes. Puisque les appointements fixes perçus par les associés-gérants ne sont pas maintenus dans le bénéfice imposable de la société, il suffit, pour diminuer dans de notables proportions les sommes dues au Trésor, d'attribuer aux gérants des rémunérations fixes qui absorbent le bénéfice, c'est-à-dire la matière imposable.

C'est ainsi que dans 512 sociétés sur 2.334, soit 22 %, la déduction des appointements des gérants ne laissait place à aucun bénéfice taxable et dans 486 sociétés représentant 20 % de leur nombre total, les salaires des gérants dépassaient le montant des bénéfices imposables (cf. Débats Sénat, *J. O.*, du 28-12-1928, p. 1593). La société à responsabilité limitée était devenue « non pas un instrument de travail commercial, mais un instrument de fraude fiscale » (cf. Débats Chambre, *J. O.*, du 11-12-1928, p. 3561, intervention de M. LAFONT).

Projet de réforme. — La réaction contre un tel état de choses se fit moins attendre qu'en matière d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, et une fois encore, la Société d'Etudes Législatives qui avait pris une part très importante à l'élaboration de la loi du 7 mars 1925, rechercha une solution susceptible de donner satisfaction à l'Administration et aux sociétés à responsabilité limitée.

Les dix-huit membres de la Commission nommée pour étudier les modifications qui devaient être apportées à la nouvelle législation s'arrêtèrent sur deux projets : l'un qui a été signalé dans le précédent titre, limitant le nombre des gérants, au point de vue

(1) Une société à responsabilité limitée, soit disant familiale, comptait 204 membres. Des enfants de quatre ans étaient gérants (Intervention du Ministre des Finances, Débats Sénat, Séance du 27-12-1928 ; *J. O.*, 28-12-1928, p. 1595).

fiscal, à trois pour les sociétés au capital de moins d'un million et à cinq pour les autres ; l'autre proposait la réintégration, jusqu'à concurrence de moitié, dans les bénéfices des sommes revenant aux gérants. Il faut avouer qu'aucun de ces systèmes ne répondait aux désirs du Ministère des Finances, puisque ni l'un ni l'autre, tout en réduisant soit le nombre des bénéficiaires de rémunérations exagérées, soit la valeur fiscale de ces mêmes rémunérations n'instituait un régime qui pallie à coup sûr les inconvénients nés de la solution adoptée jusqu'alors.

D'autres propositions furent présentées en dehors de la Société d'Etudes Législatives et l'une d'elles, due à MM. AUGER et MICHEL (1), n'aurait pas manqué d'apporter un remède efficace aux abus constatés. D'après ces auteurs, il convenait de décider que « les appointements des gérants ne seront pas déductibles des bénéfices s'ils dépassent globalement 5 % du capital engagé ». Une telle limitation semble excessive si l'on tient compte du fait que nombreuses étaient à l'époque — et elles le sont encore aujourd'hui — les sociétés dont le capital ne dépassait pas le minimum exigé par la loi, soit 25.000 francs (2). D'ailleurs, même en supposant que le capital engagé, dont la définition aurait posé sans doute bien des problèmes, fut très largement supérieure au capital social, le pourcentage de 5 % adopté aurait réduit d'une manière inconsiderée les avantages précédemment accordés. C'est pourtant cette idée que MM. A. DUVAL, NICOLLE, VALETTE-VIALLARD et CHASSAIGNE-GUYON devaient reprendre, sans succès d'ailleurs, devant la Chambre des Députés le 11 décembre 1928. D'après leur proposition, « les traitements affectés aux associés-gérants des sociétés à responsabilité limitée et admissibles aux frais généraux de l'entreprise comme non passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux *auraient pu* atteindre au maximum 5 % du capital de la société sans toutefois que la part de chacun des gérants puisse dépasser 100.000 francs ».

(1) *Recueil Juridique des Sociétés*, avril 1928, p. 97.

(2) Le Décret du 14 juin 1938 a porté ce minimum à 50.000 frs.

SECTION II

**La limitation de la déduction
des traitements des gérants***(Article 4 de la loi du 30 décembre 1928)*

Le législateur, dont l'attention avait été mise en éveil par l'existence d'abus aussi préjudiciables aux intérêts du Trésor, chercha dès 1928 une solution qui mit fin à cette situation.

Il fut inspiré dans son choix par la distinction suivante : ou les associés-gérants détiennent la majeure partie du capital et leur travail étant, comme celui de tout exploitant individuel, suffisamment rémunéré par le bénéfice net de la société, les émoluments qu'ils s'allouent ne peuvent pas être considérés comme une charge effective ; ou la majorité des parts sociales est possédée par des associés autres que les gérants et dans cette hypothèse, les appointements ne leur étant attribués qu'en fonction de leur travail doivent figurer parmi les frais généraux déductibles des bénéfices imposables.

Dès l'instant que la gérance est majoritaire, la situation des associés-gérants, véritables maîtres de la société est, dans le cadre de l'impôt sur les B. I. C., assimilable à celle d'un chef d'entreprise, d'un associé en nom ou d'un associé-gérant de société en commandite simple ou par actions.

Ce point de vue, quoique logique, ne fut pas facile à faire admettre au Parlement et de nombreux amendements (1) et demandes de disjonction tentèrent de mettre en échec le projet du Gouvernement lors de la discussion de la loi de finances du 30 décembre 1928.

M. Anatole MANCEAU, qui avait été rapporteur de la loi du 7 mars 1925 devant la Chambre des Députés, se montra l'un des plus ardents adversaires du projet, et après avoir constaté que l'avantage fiscal fait aux sociétés à responsabilité limitée devait disparaître si les nouvelles dispositions étaient votées, proposa l'amendement suivant : « Pour les déterminations des bases des « impôts cédulaires dus par les sociétés à responsabilité limitée, « les rémunérations allouées aux associés-gérants ne pourront être « incorporées aux frais généraux de l'entreprise et considérées

(1) En particulier les amendements de MM. Julien, Durand ; Débats Chambre, J. O., 11-12-1928, p. 3.562. Langlois, Eccard et Flayelle ; Débats Sénat, J. O., 28-12-1928, p. 1595.

« comme salaires que jusqu'à concurrence de 5 % du capital
« effectivement versé et de la somme totale de 200.000 francs,
« quel que soit le nombre des gérants associés. Dans aucun cas,
« la même somme ne pourra à la fois être imposée à la cédule
« des bénéfices commerciaux et à la cédule des salaires. La cédule
« la plus forte lui sera seule appliquée » (1).

Finalement la réforme demandée par le Gouvernement au Parlement fut adoptée et les nouvelles dispositions figurèrent sous l'article 4 de la loi du 30 décembre 1928 qui s'exprime comme suit :

« Pour la détermination des bases des impôts cédulaires dus
« par les sociétés à responsabilité limitée, les rémunérations
« allouées aux associés-gérants et portés dans les frais et charges
« ne sont pas admises en déduction lorsque la majorité des parts
« sociales est possédée par l'ensemble des associés-gérants ».

Ainsi, depuis 1928, les sociétés à responsabilité limitée ne sont plus dans tous les cas considérées, au point de vue fiscal, comme des sociétés de capitaux, formant des personnes morales distinctes de la personne des gérants.

Cette conception qui justifiait la déduction du bénéfice social des sommes fixes perçues par les gérants et leur imposition à la cédule des traitements et salaires, n'est admise que pour les sociétés dont les associés-gérants ne possèdent pas la majorité des parts.

En ce qui concerne les autres sociétés, on ne fait plus de distinction entre la personne morale et les associés-gérants, dont les intérêts sont communs. Les rémunérations attribuées à ces derniers doivent donc être retenues dans les éléments du bénéfice imposable au nom de la société, mais ne sont pas cotisables à l'impôt sur les traitements et salaires.

Et, comme l'a précisé le Conseil d'Etat dans un arrêt en date du 26 mai 1933, la nouvelle règle ayant pour but de faire réintégrer dans les bénéfices imposables des sociétés à responsabilité limitée les rémunérations attribuées à la gérance, toutes les fois que celle-ci, possédant la majorité des parts sociales, est en fait le véritable maître de l'entreprise, l'article 4 de la loi du 30 décembre 1928, bien qu'il ne vise formellement que « l'ensemble des associés-gérants », trouve son application alors même que la société serait gérée par un seul associé, si ce dernier remplit à lui seul la condition spécifiée.

Le nouveau texte entra en vigueur pour la première fois lors

(1) Débats Sénat, J. O., 28-12-1928, p. 1590.

de l'établissement des impositions dues au titre de 1929 et les appointements des associés-gérants figurant dans les frais généraux des exercices clos en 1928 furent réintégrés dans les bénéfices toutes les fois que la gérance était majoritaire (cf. notamment Arr. C. E. 11 juillet 1930, n° 15552, 20 mars 1931, n° 18651).

Très rapidement, la loi de 1928 souleva de nombreuses difficultés, dues aux interprétations différentes qui pouvaient être données de certains de ses termes. S'il est en effet assez facile de définir ce que l'on entend par « majorité des parts sociales », il semble plus délicat de fixer dans quel sens doit être pris le terme « possédée ». Doit-on rechercher si l'ensemble des associés-gérants est « possesseur » ou « propriétaire » de la majorité des parts sociales ? Enfin, que décider dans le cas où des cessions de parts ayant lieu en cours d'exercice, la majorité des parts sociales passe des associés-gérants aux associés non gérants et inversement ?

En second lieu, on retrouve ici le même problème qu'en matière d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières : comment doit être interprétée l'expression « associé-gérant » ? Les dispositions de l'article 4 de la loi du 30 décembre 1928 trouvent-elles leur application seulement lorsque la majorité du capital social appartient aux associés-gérants en titre ? Ou doit-on assimiler le gérant de fait au gérant statutaire et tenir compte du nombre de parts qu'il possède ?

Enfin, il convient d'examiner quelles sont les rémunérations dont la réintégration dans les bénéfices imposables découle de la nouvelle législation et de rechercher si certaines sommes ne restent pas comprises dans les bases de l'impôt, que la gérance détienne ou non la majorité des parts sociales.

Telles sont les principales questions qui se posent et sur lesquelles l'Administration des Contributions Directes et la jurisprudence du Conseil d'Etat ont eu à se prononcer.

Notre étude sera donc divisée en trois paragraphes : le premier consacré au calcul de la majorité des parts sociales, le second à la notion fiscale d'associé-gérant et le troisième à la nature des rémunérations à comprendre dans les bases de l'impôt.

§ 1. — LE CALCUL DE LA MAJORITÉ DES PARTS SOCIALES

Dans les commentaires qu'elle donne des dispositions de l'article 4 de la loi du 30 décembre 1928, l'Administration indique que

« lorsqu'une société à responsabilité limitée sera passible de
« l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (1), les
« rémunérations allouées aux associés-gérants et figurant dans
« les frais généraux devront être réintégrés dans les bases de l'im-
« position toutes les fois que lesdits associés posséderont plus de
« la moitié du nombre total des parts sociales » (circ. 2027 du 23
mars 1929, p. 14).

La notion de majorité des parts sociales se trouve ainsi précisée, comme la logique le laissait prévoir. Dans le cas où les parts se partagent également entre les associés-gérants et non gérants, on ne peut soutenir valablement que la gérance est majoritaire.

Si le gérant unique d'une société à responsabilité limitée possède 50 % des parts, il doit être considéré comme minoritaire et ses appointements cotisables à la cédula des traitements et salaires pourront être déduits du bénéfice d'exploitation pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Il en est évidemment de même si l'ensemble des associés-gérants possède la moitié des parts sociales (Rap. RENAULT, dép. J. O., 28 février 1929 et THOUYRE, dép., J. O., 13 juillet 1929, p. 2531).

Ce qu'il importe avant tout, pour que les appointements des gérants soient déductibles, c'est que la majorité des parts sociales ne soit pas détenue par la gérance. Il n'y a pas lieu, en particulier, de tenir compte du fait que les gérants reçoivent la plus grande partie des bénéfices ; alors que les associés non gérants ne perçoivent, outre un intérêt fixe, que la centième partie des super-bénéfices, cette répartition inégale étant due à l'existence de parts de catégories différentes correspondant à des droits différents dans les bénéfices (Arr. C. E. 15 janvier 1932, n° 21.653).

De même, on ne peut pas considérer qu'un gérant unique possède la majorité des parts sociales, parce que les versements qu'il a faits en compte courant dans la caisse de la société excèdent de beaucoup ceux de son co-associé, ainsi que le montant de sa part dans le capital. Si l'intéressé ne possède qu'un nombre de parts non supérieur à la moitié, il n'y a pas lieu de réintégrer ses appointements dans les bénéfices sociaux imposables (Rép. RAVANAT, dép., J. O., 9 février 1935, p. 438, B. O. C. D. 1935, p. 51).

Dès l'instant que, au cours de l'année précédant celle de l'imposition, l'ensemble des associés-gérants a possédé plus de la

(1) On sait qu'en 1928 les sociétés à responsabilité limitée pouvaient également être passibles de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux ou de l'impôt sur les bénéfices agricoles.

moitié du nombre total des parts sociales, il doit être tenu compte des rémunérations qui leur sont allouées lors de la détermination des bases de l'impôt sur les B. I. C.

Il doit en être de même, bien qu'il n'y ait à toucher des appointements que certains associés-gérants qui ne possèdent pas la majeure partie du capital social, dès lors que l'ensemble des associés gérants est propriétaire de la majorité des parts sociales (Rép. RABAUD-LACROZE, sénateur, *J. O.*, 20 mai 1933, p. 1214. *B. O. C. D.* 1933, p. 80).

Il semble qu'en général l'examen des statuts de chaque société dans lesquels est indiqué le nombre de parts appartenant à chaque associé, doit permettre de se rendre compte si cette condition est ou non remplie. En réalité, cette appréciation apparaît beaucoup plus délicate, car il se peut que, d'après les conventions sociales, les gérants ne soient pas majoritaires par eux-mêmes, mais qu'en fait ils le soient par des personnes interposées dont ils exercent efficacement les droits dans la société.

Ainsi, pour déterminer si, au sens de l'article 4 de la loi du 30 décembre 1928, les associés-gérants possèdent la majorité des parts sociales, il convient, d'après la doctrine administrative et la jurisprudence du Conseil d'Etat, de faire entrer en ligne de compte :

- a) les parts qui appartiennent à leur femme commune en biens ;
- b) celles qui sont la propriété de leurs enfants mineurs ;
- c) celles dont ils ont l'usufruit ;
- d) celles dont ils sont co-propriétaires ;
- e) celles que possède une autre société dont ils détiennent plus de la moitié du capital.

Enfin, il sera examiné d'une part si les dispositions de la loi de 1928 s'appliquent lorsque l'un des associés-gérants est une société et d'autre part dans quelle mesure on doit tenir compte des modifications qui peuvent intervenir dans la répartition des parts sociales à la suite de cession entre associés-gérants et associés non gérants.

A) Parts appartenant en propre à la femme commune en biens d'un gérant

L'étude de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières nous a offert l'occasion d'aborder cette question et nous avons constaté

que les tribunaux ont décidé, avec juste raison, que les produits de ces parts, revenant à la communauté légale ou conventionnelle, et non pas au mari qui ne les perçoit qu'en qualité d'administrateur de biens communs, étaient imposables en totalité et que l'exemption édictée par l'article 47 de la loi du 28 février 1933 ne leur était pas applicable (cf. Titre I, Chap. II, Section I, § 2).

En matière d'impôt sur les B. I. C. c'est une opinion contraire qui prévaudra et, dans une réponse faite à M. A. SEROL, député (*J. O.*, 3 mai 1929, p. 1611), le Ministre des Finances indiquera que, pour apprécier le nombre de parts possédées par les associés-gérants, il doit être fait état non seulement du nombre de parts dont chaque gérant a la propriété, mais encore du nombre de celles qui appartiennent à sa femme commune en biens et dont il a l'administration. Cette solution, à laquelle le Conseil d'Etat s'est rallié (1), ne soulève pas de difficulté d'interprétation : si, dans une société dont le capital est divisé en 700 parts, le gérant unique en possède 250 et sa femme 150, la gérance est majoritaire. S'il n'appartient que 100 ou moins de 100 parts à la femme, la gérance est minoritaire.

A notre connaissance, la seule décision en contradiction avec cette jurisprudence a été rendue le 7 décembre 1932 par le Conseil de Préfecture de Montpellier. L'arrêté en question, d'ailleurs annulé par le Conseil d'Etat, prétendait qu'il ne fallait pas tenir compte pour le calcul des parts possédées par le gérant, de celles qui appartenaient en propre à sa femme commune en biens.

En définitive, la doctrine administrative élaborée au lendemain de la mise en vigueur de la loi du 30 décembre 1928 a toujours été confirmée par le Conseil d'Etat qui retient avant tout le fait que les parts de la femme commune en biens font partie de la communauté qui, d'après l'article 1421 du Code Civil, est administrée par le mari. Cette solution qui peut sembler en contradiction avec celle adoptée en matière d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, n'en est pas moins justifiée : l'exemption partielle prévue par la loi du 28 février 1933 présente en effet un caractère strictement personnel et seuls peuvent en bénéficier les produits de parts appartenant en propre au gérant ou dépendant, à la suite d'une souscription ou d'une dévolution héréditaire, de la communauté légale existant entre deux époux dont l'un est gérant.

Au contraire, la loi du 30 décembre 1928, en prévoyant dans

(1) Notamment Arr. C. E., 21 février 1938, n° 56.734, 12 janvier 1940, n° 67.009.

certain cas la réintégration des rémunérations des associés-gérants dans les bénéfices imposables, veut mettre fin par son article 4 à de nombreux abus et la doctrine administrative est amenée à donner à ses termes l'interprétation qui lui soit la plus favorable. Elle distingue donc la possession — qui est un fait — de la propriété — qui est un droit, — et comme le mari se comporte vis-à-vis des parts propres de sa femme commune en biens comme un véritable propriétaire, c'est à juste titre qu'elle décide, suivie en cela par le Conseil d'Etat, que pour l'appréciation du nombre de parts « possédées » par les associés-gérants, il faut tenir compte en particulier du nombre de parts appartenant à la femme commune en biens de chaque associé-gérant. Il n'est pas nécessaire que le gérant soit propriétaire des parts, il suffit qu'il en soit possesseur puisque l'article 4 s'applique lorsque la majorité des parts sociales est « possédée » par l'ensemble des associés-gérants.

D'ailleurs le décret du 20 juillet 1934 donnera, comme on le verra plus loin, la sanction législative à cette jurisprudence et pour prévenir toute combinaison frauduleuse, ne fera aucune distinction suivant le régime matrimonial des époux.

B) Parts appartenant aux enfants mineurs d'un gérant

Aux termes de l'article 389 du Code Civil, le père est, du vivant des époux, administrateur légal des biens de leurs enfants mineurs non émancipés, à l'exception de ce qui leur aurait été donné ou légué sous la condition expresse d'être administré par un tiers. Or, comme d'après la jurisprudence constante du Conseil d'Etat, pour déterminer si dans une société à responsabilité limitée la majorité des parts sociales est possédée par l'ensemble des associés-gérants, il faut ajouter aux parts qui sont la propriété des associés-gérants, celles qui font partie de patrimoines qu'ils ont le pouvoir d'administrer, il est logique de tenir compte des parts appartenant aux enfants mineurs non émancipés, puisque le père est administrateur légal de leurs biens personnels.

Ainsi par le fait même qu'il exerce la tutelle sur ses enfants mineurs, l'associé-gérant qui possède 400 parts sur les 800 qui représentent le capital social, 390 autres étant la propriété de ses deux enfants mineurs, doit être considéré comme possesseur de leurs parts. En conséquence, les rémunérations perçues par cet associé-gérant ne peuvent figurer parmi les charges de l'entreprise pour la détermination des bénéfices sociaux imposables (Arr. C. E. 7 mars 1938, n° 59.896).

C) Parts dont un gérant a l'usufruit

Le principe qui vient d'être énoncé va encore trouver son application dans cette hypothèse, puisque l'usufruit est le droit de jouir des choses dont un autre a la propriété, comme le propriétaire lui-même, mais à la charge d'en conserver la substance (Code Civil, art. 578).

La doctrine de l'Administration s'est exprimée dans une réponse ministérielle faite à M. BOUTET, député (*J. O.*, 25 janvier 1933, p. 237), d'après laquelle lorsqu'un gérant possède en propriété la moitié des parts sociales et le quart en usufruit, il doit être considéré comme majoritaire et ses rémunérations imposées dans le bénéfice social sans déduction au titre des frais généraux.

Cette solution ne saurait être critiquée, puisque l'usufruitier ayant le droit de jouir de toute espèce de fruits que peut produire l'objet dont il a l'usufruit (Code Civil, art. 582), le gérant usufruitier exerce en fait les droits qui sont attachés aux parts sociales appartenant au nu propriétaire.

Elle a d'ailleurs été confirmée par le Conseil d'Etat (Arr. C. E. 19 mai 1933, n° 26.083, R. O. 6006) qui a fait remarquer que les pouvoirs d'administration afférents aux parts d'une société à responsabilité limitée sont exercés dans ce cas non par le nu propriétaire, mais par l'usufruitier qui maître, comme les propriétaires, de la gestion de l'affaire, doit être considéré comme possesseur des parts sociales au sens de l'article 4 de la loi du 30 décembre 1928.

Par contre, il est bien évident que lorsque le gérant n'est pas nu propriétaire des parts, l'usufruit étant accordé à une autre personne que son conjoint ou ses enfants non émancipés, ces parts ne doivent pas être retenues pour le calcul de la majorité.

D) Parts indivises dont un gérant est co-propriétaire

Lorsqu'un associé-gérant est co-propriétaire de parts sociales indivises, il est considéré comme propriétaire unique du nombre de parts correspondant à ses droits dans l'indivision, quels que soient par ailleurs les effets déclaratifs du partage.

Si, dans une société à responsabilité limitée, entre un père et son fils, le père décède, il convient, pour savoir si le fils est gérant majoritaire, d'ajouter aux parts sociales qu'il possède en propre, la moitié de celles faisant l'objet de l'indivision entre lui et sa mère, après déduction des parts sur lesquelles la mère possède un

droit d'usufruit en qualité de conjoint survivante. Et cela, même si ultérieurement aucune des parts indivises n'est attribuée au fils (cf. Arr. C. E. 3 décembre 1934).

En l'espèce, le père et le fils possédaient chacun 223 parts sur un total de 450 parts et après être demeurés un certain temps dans l'indivision, la mère avait reçu de son fils, à titre de licitation faisant cesser l'indivision, la pleine et entière propriété des 223 parts qu'avait détenues son mari. Retenant le fait que pendant la durée de l'indivision, le fils a eu, conformément à l'article 767 du Code Civil, la pleine propriété des trois huitièmes des parts sociales indivises, le Conseil d'Etat décida qu'il convient de le traiter « au point de vue de la loi fiscale » comme s'il avait été le propriétaire unique de 83 parts parmi celles qui figuraient dans l'indivision et que, compte tenu des 223 parts lui appartenant déjà en propre, il doit être réputé avoir détenu pendant la période envisagée la majorité des parts sociales.

Si cet arrêt fait une exacte application de l'article 767 du Code Civil, il ne tient certainement pas compte de l'article 883 sur l'effet déclaratif du partage d'après lequel « chaque cohéritier est « censé avoir succédé seul et immédiatement à tous les effets « compris dans son lot ou à lui échus sur licitation et n'avoir « jamais eu la propriété des autres effets de la succession ». L'interprétation stricte de ce texte conduit à conclure, dans l'hypothèse envisagée, que la mère devait être considérée comme ayant toujours été propriétaire des 223 parts possédées précédemment par son mari et qu'en conséquence aucune de ces parts ne devait être ajoutée à celles de son fils. Mais, ici, le juge se place uniquement « au point de vue de la loi fiscale » et s'il ne fait pas allusion à l'article 883 c'est parce que ses dispositions ne contiennent qu'une « fiction juridique qui ne saurait trouver place en matière fiscale », domaine où l'on attache une importance primordiale aux faits.

Plus tard, la Haute Assemblée a tranché un litige qui lui a fourni l'occasion de confirmer l'arrêt précité et la jurisprudence relative aux parts appartenant en propre à la femme du gérant commune en biens. Dans une société à responsabilité limitée, 395 parts, sur les 700 qui représentent le capital social, appartenaient au beau-père et 305 au gendre, seul gérant. A la suite du décès du premier, son épouse commune et sa fille unique demeurèrent dans l'indivision, et conformément à ses droits successoraux, la fille eut la pleine propriété des trois-huitièmes de ces parts indivises.

Le Conseil d'Etat décida qu'elle doit être traitée, au point de

vue de la loi fiscale, comme si elle avait été la propriétaire unique des 148 parts ($895 \times 3/8$) parmi celles qui figuraient dans l'indivision. En conséquence, son mari associé-gérant marié sous le régime de la communauté réduite aux acquêts et exerçant les pouvoirs d'administration afférents aux parts sociales appartenant en propre à son épouse, doit être regardé comme possesseur des dites parts sociales au sens de l'article 4 et dès lors, la gérance étant majoritaire, les rémunérations qui lui ont été allouées doivent être réintégrées dans les bénéfices taxables de la société (Arr. C. E., 21 février 1938, n° 56.734).

E) Parts que possède une autre société dont les associés-gérants détiennent plus de la moitié du capital

Il peut arriver que le capital d'une société à responsabilité limitée soit la propriété de ses associés-gérants pour une certaine fraction, et pour le surplus d'une autre société dont le capital appartient en totalité ou en majeure partie auxdits associés-gérants. Doit-on, dans ce cas, décider que la gérance de la première société est majoritaire, alors que ceux qui l'exercent ne possèdent pas dans cette société la majorité des parts sociales ?

Le Conseil d'Etat, saisi de ce cas à plusieurs reprises(1), a décidé que les associés-gérants devaient être considérés comme possédant la majorité des parts sociales et qu'en conséquence il y avait lieu de réintégrer leurs rémunérations dans les bénéfices imposables. Cette manière de voir ne saurait, à notre avis, être critiquée, car elle ne constitue qu'une application du principe suivant lequel il faut tenir compte non seulement des parts qui appartiennent en propre aux gérants, mais encore de celles dont ils exercent effectivement les droits dans la société.

Or, il n'est pas douteux que c'est justement ce qui se passe dans une société à responsabilité limitée lorsque les associés-gérants bien que ne possédant pas la moitié des parts, détiennent plus de la moitié du capital d'une seconde société propriétaire du reliquat des parts de la première. Prenons en exemple : le capital d'une société à responsabilité limitée est divisé en 400 parts et 150 parts appartiennent à ses trois associés-gérants, le surplus de ces parts — soit 250 — étant la propriété d'une société en nom collectif. Deux hypothèses sont à envisager : ou aucun des associés-gérants ne fait partie de la société en nom collectif et la gérance est mino-

(1) Cf. notamment Arr. C. E. 5 juin 1937, 20 déc. 1937, 15 mai 1939, 29 nov. 1943.

ritaire puisqu'elle possède 150 parts sur 400 parts ; ou les associés-gérants sont propriétaires de plus de la moitié du capital et la gérance est majoritaire, puisque les associés-gérants exercent les droits attachés aux 250 parts détenues par la société en nom collectif au sein de laquelle ils ont voix prépondérante.

Il est possible également qu'au lieu d'être propriétaire de la majeure partie du capital de la société en nom collectif, les associés-gérants détiennent moins de la moitié de ce capital. Les résolutions d'une société en nom collectif ne pouvant en principe être prises qu'à la majorité, on ne pourrait considérer qu'au sein de la société à responsabilité limitée les associés-gérants exercent en fait les droits attachés aux parts correspondant à la fraction du capital de la société en nom collectif qui est leur propriété. Il conviendrait donc, selon nous, de ne tenir compte que des parts appartenant en propre aux associés-gérants, soit 150 dans l'exemple choisi, et de décider en conséquence que la gérance est minoritaire.

Gérance exercée par une société.

Habituellement, la gérance d'une société à responsabilité limitée est exercée par une ou plusieurs personnes physiques, mais rien ne s'oppose à ce qu'une personne morale soit investie de la qualité de gérant et dans ce cas il est permis de se demander si pour le calcul de la majorité des parts sociales, il devra être fait état de celles possédées par la personne morale, à la fois associée et gérante. Le Conseil d'Etat a répondu à cette question dans un arrêt du 11 mars 1935 en indiquant que si, dans une société à responsabilité limitée, dont le capital comprend 120 parts, les gérants sont un particulier propriétaire de 24 parts, et une société anonyme possédant 72 parts, représentée par son directeur dûment mandaté à cet effet, la majorité des parts sociales est détenue par l'ensemble des associés-gérants et les rémunérations qui leur sont allouées doivent être réintégrées dans le bénéfice social.

La décision du Conseil d'Etat n'appelle pas de commentaire : le législateur s'étant contenté, dans l'article 4 de la loi du 30 décembre 1928, d'employer l'expression « associé-gérant », n'a voulu opérer aucune distinction et en conséquence, que la gérance soit exercée par une personne physique, ou par une société, on doit tenir compte du nombre de parts possédées par tous les associés-gérants.

Influence des cessions de parts.

En général, l'examen des statuts permet d'apprécier si l'ensemble des associés-gérants détient ou non la majorité des parts sociales. Mais au cours de la vie de la société, la répartition des parts peut se trouver modifiée à la suite de cessions ou de transmissions. Celles qui ont lieu, soit entre simples associés, soit entre associés et des tiers étrangers à la société, n'ont évidemment aucune influence sur le calcul des parts possédées par les associés-gérants. Il ne doit donc être tenu compte ici que des opérations qui portent sur des parts que les associés-gérants achètent ou cèdent à des associés non gérants.

Aussi la Direction Générale des Contributions Directes a-t-elle fait obligation (1) à ses agents de « demander au représentant « qualifié de chaque société si, depuis la rédaction des statuts, il « y a eu des cessions ou des transmissions de parts d'associés-gérants à associés non gérants ou réciproquement et, dans l'affirmative, dans quelle mesure ces cessions et transmissions ont « modifié la répartition statutaire des parts sociales.

« Le cas échéant, les agents se feront représenter, à titre de « pièces justificatives, les actes de signification ou d'acceptation de « cession de parts sociales prévus par l'article 23 de la loi du « 7 mars 1925, ainsi que tous autres actes constatant la transmission des parts.

« On pourra ainsi, précise l'instruction administrative, être « conduit à constater que, par suite de cessions ou de transmissions de parts, de l'adjonction de nouveaux gérants ou de la démission de gérants en fonction, l'ensemble des associés-gérants d'une société à responsabilité limitée aura, au cours d'une année ou d'un exercice déterminé, acquis la majorité des parts sociales ou, au contraire, perdu cette majorité.

« En pareil cas, il y aura lieu, pour l'établissement de l'impôt « sur les bénéfices industriels et commerciaux applicables aux « bénéfices de cette période, d'admettre en déduction les appointements qui auront été alloués aux associés-gérants pendant la « partie de ladite période où ils ne possédaient pas plus de la « moitié des parts sociales et de réintégrer, par contre, dans la « base d'imposition les rémunérations auxquelles les intéressés « avaient droit pendant la partie de la même période où la majorité « des parts sociales leur appartenait. »

(1) Circulaire 2027 précitée.

Tant que la gérance est minoritaire, les émoluments des associés-gérants sont considérés comme des traitements déductibles ; par contre, durant toute la période où elle détient la majorité des parts, les mêmes émoluments doivent être assimilés à des prélèvements sur les bénéfices et en conséquence réintégrés à partir du jour où est intervenue la nouvelle répartition des parts sociales.

C'est là une solution dictée par la logique et qui a trouvé confirmation dans différentes réponses ministérielles et plusieurs arrêts du Conseil d'Etat (notamment Rép. CONSTANS, dép., *J. O.*, 3 mai 1929, p. 1614 ; Arr. C. E. 13 novembre 1931, 25 novembre 1932, 6 janvier 1933, 5 avril 1933).

Si, par exemple, au cours de l'exercice 1943, l'ensemble des associés-gérants d'une société à responsabilité limitée détenait jusqu'au 31 mai 1943 450 parts sur les 800 qui représentent le capital social et si, le 1^{er} juin 1943, un associé-gérant cède 100 parts à un associé non gérant ou à un tiers étranger à la société, les appointements perçus par les associés-gérants du 1^{er} janvier au 31 mai seront réintégrés dans les bénéfices imposables, alors que ceux qu'ils auront touchés à partir du 1^{er} juin seront considérés comme une charge effective de la société.

Ce serait donc une erreur de conclure à la non application de la loi du 30 décembre 1928 lorsque, pendant une période donnée, la majorité des parts n'a pas été détenue par les associés-gérants.

En d'autres termes, il n'est pas nécessaire pour que les dispositions de l'article 4 s'appliquent, que la gérance soit majoritaire pendant toute la durée de l'exercice. Admettre un tel point de vue aurait conduit à l'abrogation tacite de cette législation, puisqu'il aurait suffi de procéder quelque temps avant la clôture de l'exercice à une cession de parts qui aurait rendu la gérance minoritaire. Il n'aurait pas été non plus logique de décider d'après la situation qui existe durant la majeure partie de l'année. Le système qui a été adopté semble incontestablement le plus logique et à notre connaissance depuis 1933 le Conseil d'Etat n'a pas rendu d'arrêt qui se rapporte à cette question.

Le nombre des parts possédées par les associés-gérants est donc apprécié en tenant compte des cessions de parts d'associés-gérants à associés non gérants ou inversement. Mais encore faut-il que ces cessions ne présentent pas un caractère fictif et ne soient pas réalisées uniquement dans le but de faire admettre les rémunérations des associés-gérants en déduction des bénéfices sociaux taxables.

Le cas suivant mérite d'être cité : le capital d'une société à responsabilité limitée était divisé en 200 parts, dont 198 appartenaient à l'un des trois associés-gérants, les deux autres étant titulaires d'une part chacun. Le gérant majoritaire décida de céder 110 parts à un employé non investi de la qualité de gérant et la société prétendit que, à la suite de cette cession, la gérance étant devenue minoritaire, les appointements alloués aux associés-gérants constituaient des frais généraux déductibles. L'Administration ne partagea pas cette opinion et, saisi du litige, le Conseil d'Etat jugea qu'au cas particulier la cession doit être, tout au moins au point de vue fiscal, considérée comme fictive : d'une part, elle n'a modifié en aucune façon ni les pouvoirs, ni la rémunération de l'associé-gérant précédemment majoritaire, d'autre part la situation de l'employé est restée ce qu'elle était avant l'opération, puisque, malgré sa soi-disant acquisition, il n'a droit à aucun intérêt ni à aucune participation aux bénéfices, à raison des parts qui lui ont été attribuées. En conséquence, la totalité des parts sociales continue à être possédée par l'ensemble des associés-gérants et les rémunérations allouées à ces derniers doivent rester comprises dans les bases de l'impôt (Arr. C. E. 25 avril 1938, n° 57.165).

La Haute Assemblée a confirmé cet arrêt dans un litige concernant une société à responsabilité limitée, dans laquelle l'un des quatre associés-gérants statutaires qui possédait 85 des 100 parts formant le capital social avait cédé 55 parts à deux employés n'ayant pas la qualité de gérant. Elle a décidé que cette cession doit être tenue pour fictive, au regard de la loi fiscale, dès lors qu'elle n'a apporté de changement ni au mode de répartition des profits sociaux, ni à la situation des employés en cause, l'associé vendeur de parts se bornant à rétrocéder à chacun d'eux 5 % de sa participation aux bénéfices (Arr. C. E. 12 octobre 1942).

Ces deux décisions ne peuvent qu'être approuvées. Il est bien évident que seules doivent être considérées comme réelles les cessions de parts qui modifient la situation et les droits du cédant et du cessionnaire dans l'entreprise sociale. Si les attributions et la vocation aux bénéfices de l'un et l'autre restent ce qu'elles étaient auparavant, il ne fait aucun doute que l'on se trouve en face d'une cession réalisée dans le seul but de rendre la gérance minoritaire et en conséquence, dénuée de tout effet au regard de la loi fiscale.

§ 2. — LA NOTION FISCALE D'ASSOCIÉ-GÉRANT

Puisque l'article 4 de la loi du 30 décembre 1928 n'intéresse que les sociétés à responsabilité limitée dans lesquelles la majorité des parts sociales est possédée par l'ensemble des associés-gérants, il est particulièrement important de définir les conditions qui devront être réunies pour qu'un associé soit considéré comme investi de la qualité de gérant. Un associé qui ne figure pas officiellement comme gérant dans la société, mais exerce effectivement la gérance ne devra-t-il pas être assimilé à un véritable gérant statutaire ? Dans l'affirmative, le nombre des parts qu'il possède sera ajouté à celui des autres associés-gérants et entrera en ligne de compte pour déterminer si la gérance est ou non majoritaire. Par ailleurs, devra-t-on continuer à regarder comme associé-gérant, l'associé qui, bien que désigné par les statuts comme gérant ne participe pas à l'administration de la société parce qu'il est privé de tout pouvoir de gestion ? Dans la négative, il ne sera pas fait état pour l'appréciation de la majorité du nombre de parts appartenant à l'intéressé.

Telles sont les deux questions qui vont être examinées dans le présent paragraphe.

A) Gérants statutaires privés de tout pouvoir de gestion

On sait que la jurisprudence a décidé, en matière d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, que l'exonération prévue par l'article 47 de la loi du 28 février 1933 ne peut profiter à un gérant, même statutaire, s'il est privé totalement de pouvoirs. Dans le cadre de l'impôt sur les B. I. C., dès qu'un associé a la qualité de gérant statutaire on ne recherche pas habituellement si les pouvoirs dont il dispose sont limités ou inexistantes. Le Trésor n'a en effet aucun intérêt à mettre en doute la qualité de l'intéressé puisque l'application de l'article 4 est subordonnée à la possession par les associés-gérants, de la majorité des parts sociales. Mais si la société démontre que le gérant statutaire ne dispose en fait d'aucun pouvoir, elle peut soutenir à notre avis que le nombre de parts possédées par l'intéressé ne doit pas entrer en ligne de compte pour le calcul de la majorité des parts sociales.

Il serait d'ailleurs illogique de décider que l'exemption d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières doit être refusé au gérant statutaire qui est privé totalement de tout pouvoir de gestion et

de prétendre en même temps que les parts possédées par l'intéressé doivent être ajoutées à celles des associés-gérants en matière d'impôt sur les B. I. C. Cette opinion a été confirmée explicitement par le Conseil d'Etat qui a jugé que ne peuvent être considérés comme gérants, au sens de l'article 4 de la loi du 30 décembre 1928, des co-gérants statutaires nommés pour une durée de deux ans, ne disposant pas d'autres attributions que celles qui peuvent leur être déléguées, sous sa propre responsabilité, par le gérant nommé à vie et seul détenteur de la signature sociale et qui, au surplus, en l'absence de toute délégation de cet ordre, n'ont pas participé en fait à la gestion de la société (Arr. C. E. 11 mai 1936). Dans le même esprit, la Haute Assemblée a décidé que dans une société à responsabilité limitée comprenant seulement deux associés gérants statutaires, la qualité d'associé-gérant au sens de l'article 4 doit être reconnue à l'un et à l'autre, bien que la gestion quotidienne de l'entreprise ait été assumée en fait par un seul, dès lors que l'autre associé dispose également, d'après les statuts, de la signature sociale et possède les pouvoirs les plus étendus pour agir au nom de la société (Arr. C. E. 18 octobre 1937).

En principe il n'y a donc pas lieu de rechercher quels sont les pouvoirs du gérant statutaire, mais si la société à laquelle il appartient prouve que l'intéressé est privé de tout pouvoir de gestion il convient à notre avis de le considérer comme non gérant, et de tirer de cette situation les conséquences indiquées ci-dessus.

B) Assimilation du gérant de fait au gérant statutaire

On se souvient que l'Administration de l'Enregistrement a accepté de considérer comme gérants, pour l'application de la loi du 28 février 1933, les associés qui, sans être régulièrement investis de la qualité de gérants, détiennent en réalité des pouvoirs équivalents. Or, s'il est regardé comme un gérant statutaire, l'associé-gérant de fait ne sera pas lésé puisque si cette assimilation rend la gérance propriétaire de la majorité des parts sociales, elle aura pour effet de faire échapper ses appointements à l'impôt sur les traitements et salaires et d'exonérer partiellement les produits de ses parts de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières s'il est désigné pour bénéficier de l'exemption.

L'opération ne présentera, par contre, aucun intérêt pour la société puisque les rémunérations allouées aux associés-gérants resteront comprises dans les bases de l'impôt sur les B. I. C. Cette conclusion est indiscutable en période normale, mais à l'heure

actuelle, il peut être parfois avantageux, même pour la société, que la gérance possède la majorité des parts sociales. Le chapitre réservé au prélèvement temporaire sur les excédents de bénéfices nous montrera qu'il en est ainsi lorsque, certaines conditions étant réalisées par ailleurs, le bénéfice de comparaison est évalué suivant le mode forfaitaire.

Dès lors qu'en temps normal il importe, au point de vue fiscal que l'ensemble des associés-gérants ne détienne pas la majorité des parts sociales, on a pensé tout naturellement à confier l'administration de chaque société à responsabilité limitée à un gérant possédant moins de la moitié des parts sociales, assisté dans sa tâche par un associé, non investi de la qualité de gérant si l'on tient aux conventions sociales, mais disposant en fait des pouvoirs les plus étendus pour agir au nom de la société. En procédant de la sorte, tous les intérêts en jeu semblent satisfaits, du moins théoriquement : d'une part la gestion de l'entreprise n'est pas placée en de mauvaises mains, la gérance étant effectivement exercée par une personne apte à ces fonctions, conjointement avec le ou les gérants en titre ; d'autre part, l'on peut croire la question fiscale résolue dans des conditions aussi bonnes que possible puisque la majorité des parts sociales n'est pas possédée par l'ensemble des associés-gérants.

Telle est, très rapidement exposée, la première formule mise en œuvre pour tourner l'article 4 de la loi du 30 décembre 1928. C'est elle qui retiendra toute notre attention, car c'est la plus répandue, c'est celle qui a donné lieu à la jurisprudence la plus abondante, c'est aussi celle qui a suscité les combinaisons les plus ingénieuses.

A ces divers titres elle mérite bien une place de choix. Ce n'est toutefois pas la seule et la section suivante nous offrira l'occasion de faire connaissance avec un autre procédé frauduleux ayant fait l'objet de nombreuses applications, mais condamné d'abord par la doctrine administrative, et ensuite par le décret du 20 juillet 1934.

En pratique, on a donc considéré que la manière la plus simple d'échapper à la réintégration dans les bénéfices des rémunérations des associés-gérants consistait à nommer un gérant statutaire et à prévoir en même temps, qu'un associé qui ne sera pas investi officiellement des fonctions de gérant disposera de la signature sociale et assurera en réalité, concurremment avec le véritable gérant, la gestion des affaires sociales. Il va sans dire que

le nombre des parts appartenant à l'associé-gérant statutaire représentait, dans tous les cas, moins de la moitié du capital social. Dans ces conditions, la gérance n'étant pas majoritaire, de nombreuses sociétés ont cru être en droit de passer par frais généraux les appointements du gérant titulaire et de l'associé non gérant, bien que la majorité des parts fût possédée par les deux intéressés.

Malheureusement pour les sociétés à responsabilité limitée, cette formule n'a pas obtenu l'agrément de l'Administration et du Conseil d'Etat qui, examinant avant tout les fonctions exercées en réalité par les associés, n'ont pas manqué de les regarder comme des gérants lorsqu'ils en ont les attributions et de conclure dans l'affirmative, que le nombre des parts leur appartenant doit entrer en ligne de compte pour apprécier si la gérance est ou non majoritaire. Dans tous les cas, il a été décidé que si un associé, assimilable au point de vue fiscal à un véritable gérant, possède seul ou, avec les autres associés-gérants, la majorité des parts sociales, les rémunérations qui lui sont allouées et celles que perçoivent les autres associés-gérants statutaires, doivent être compris dans les bases de l'impôt sur les B. I. C.

Il faut convenir que les sociétés à responsabilité limitée ont mis tout en œuvre pour se soustraire à l'application de l'onéreux article 4 et si la formule de base employée à cette fin n'a pas été changée, d'assez nombreuses variantes ont été imaginées. Les fonctions de l'associé non gérant — véritable cheville ouvrière de la combinaison — sont évidemment, à quelque nuance près, restées toujours les mêmes (en général pouvoir de faire tout le nécessaire dans l'intérêt de la société), mais le titre sous lequel il les a exercées s'est modifié.

C'est ainsi que le Ministre des Finances et le Conseil d'Etat ont successivement assimilé à de véritables associés-gérants :

— un directeur général, exerçant en fait les fonctions de gérant et possédant la majorité des parts sociales (Rép. FLANDIN Ernest, dép., *J. O.*, 31 janvier 1930, p. 304 ; Cf. Arr. C. E., 15 juin 1934).

— un ancien gérant, nommé fondé de pouvoirs, directeur technique ou directeur commercial de la société qui dispose, avec l'associé-gérant statutaire, de la signature sociale et s'occupe, concurremment avec lui de toutes les opérations se rattachant à l'objet de la société (Arr. C. E., 17 février, 19 juillet et 3 novembre 1933, 11 février 1935, etc...).

— un associé auquel l'associé-gérant a confié la signature

sociale et délégué tous les pouvoirs pour agir au nom de la société (Arr. C. E., 12 mai 1933).

— un associé dont la ratification est nécessaire pour tous les actes du gérant statutaire et qui, en cas d'empêchement de ce dernier, est qualifié pour accomplir seul les actes d'administration courante (Arr. C. E., 22 octobre 1934).

— un associé qui, dans une société à responsabilité limitée comprenant deux membres, occupe en fait une situation identique à celle de l'autre associé, gérant en titre (Arr. C. E., 14 janvier 1935) ou est étroitement associé à la direction de l'entreprise et exerce un contrôle effectif et constant sur la marche commerciale de la société (Arr. C. E., 30 novembre 1936) ou, possédant les cinq sixièmes des parts sociales, intervient dans les rapports de la société avec la clientèle et est seul chargé des achats de marchandises qu'il règle soit par chèques tirés sur les comptes en banque de la société, soit de ses propres deniers (Arr. C. E. 10 juillet 1939).

— les gérants adjoints d'une société qui interviennent dans la gérance quand il leur semble bon et doivent être obligatoirement consultés pour les actes importants par les gérants principaux. En cas de désaccord entre ces derniers, les décisions étaient prises à la majorité absolue de l'ensemble des gérants (Arr. C. E., 4 mai 1936).

— les membres d'un Conseil de gérance qui fixe les pouvoirs et la durée des fonctions de gérants délégués qui, bien qu'ayant seuls la signature sociale et la direction exclusive de la société, doivent se conformer aux décisions dudit conseil et lui rendre compte de leur activité (Arr. C. E., 11 mai 1936).

— un surveillant général d'une société à responsabilité limitée, anciennement gérant de ladite société, qui continue à percevoir les mêmes appointements qu'auparavant et à prendre part à toutes les opérations se rattachant à l'objet de la société, concurremment avec les deux autres associés — ses fils — désignés comme gérants dans l'acte social (Arr. C. E., 29 novembre 1937).

— deux associés qui disposent des pouvoirs les plus étendus pour assurer la marche normale de l'entreprise dans les mêmes conditions que le troisième associé, gérant statutaire, dont ils ont reçu mandat de gérer et d'administrer, tant activement que passivement, toutes les affaires de la société (Arr. C. E., 27 avril 1938).

— un directeur général d'un des deux magasins appartenant à une société à responsabilité limitée, qui possède le même nombre

de parts sociales que l'autre associé — son frère — resté seul gérant statutaire à la suite d'une modification des statuts. La qualité d'associé-gérant a été reconnue à l'intéressé, bien qu'il ne dispose plus de la signature sociale, dès lors que la modification de l'acte de société n'a pas eu pour conséquence un changement notable dans la gestion de l'entreprise, chaque associé continuant à exploiter seul, comme auparavant, le magasin qu'il dirige et qu'en outre les deux associés fixent au début de chaque année les appointements du gérant et du directeur général (Arr. C. E., 23 mai 1938).

— un représentant d'une société qui, étroitement associé à la direction de l'entreprise, possède les neuf dixièmes des parts sociales et perçoit des commissions analogues à son ancien traitement de gérant (Arr. C. E., 24 juillet 1939).

— un propriétaire d'entreprise qui, ayant constitué une société à responsabilité limitée avec son beau-frère, seul gérant statutaire, détient la majorité des parts sociales, est investi d'un mandat de gérant statutaire, perçoit les mêmes appointements que ce dernier et est étroitement associé à la direction de l'entreprise (Arr. C. E., 12 janvier 1940).

— les anciens gérants statutaires d'une société qui, à l'exception d'un seul, se sont démis de leurs fonctions le jour où ils ont acquis avec l'associé-gérant la majorité des parts sociales ou ont perdu la qualité de gérant en vertu d'une modification des statuts, dès lors qu'aucun changement dans leur activité et dans la gestion sociale n'a été constaté à la suite de leur démission ou de la modification apportée aux conventions sociales (Arr. C. E., 20 janvier et 28 juillet 1941).

— un fondateur et co-gérant d'une société en nom collectif transformée en société à responsabilité limitée qui, possédant 85 % des parts sociales, continue, en qualité de directeur ou de conseiller technique, à être étroitement associé à la direction de l'entreprise et à exercer un contrôle effectif et constant sur la marche commerciale de la société dont les deux autres associés — ses fils — sont seuls gérants statutaires (Arr. C. E., 2 mai 1941). Notons qu'au cas particulier, les conventions sociales prévoyaient que les décisions seraient prises par l'ensemble des associés représentant au moins la moitié du capital, les votes étant émis à la majorité des parts. En outre une convention spéciale avait, par dérogation à ces dispositions, confié au père tous pouvoirs de traiter avec un établissement bancaire « sans restriction, ni réserve, toutes opé-

« rations de banque et notamment de faire tous prélèvements à découvert, de contracter tous emprunts sur coupons, effets ou titres déposés ».

— un chef de chantier, ancien associé de société en nom collectif transformée en société à responsabilité limitée, dès lors qu'il a continué en cette qualité à prendre part aux opérations commerciales se rattachant à l'objet social, qu'il possède le même nombre de parts et touche des appointements égaux à son unique co-associé (Arr. C. E., 19 janvier 1942).

— un associé qui, dans une société à responsabilité limitée comprenant deux autres membres — son fils et son gendre — possède la moitié des parts sociales, participe à la direction de l'entreprise et dispose, en vertu d'une procuration donnée par les gérants, de tous pouvoirs pour user, au nom de la société, des comptes bancaires et des chèques postaux ouverts à cette dernière (Arr. C. E., 5 juillet 1943).

On rencontre parfois dans les statuts de société à responsabilité limitée une clause prévoyant que si le ou les gérants viennent à cesser leurs fonctions pour une cause quelconque, l'administration de la société sera assumée par un associé nommément désigné. La question s'est posée, à plusieurs reprises, de savoir si cette personne doit être considérée, par le fait même de sa désignation, comme investie de la qualité de gérant. Si l'on s'en rapporte à la jurisprudence de Conseil d'Etat, il convient de faire la distinction suivante : ou celui qui sera éventuellement appelé à exercer la gérance ne participe en aucune façon à la direction de l'entreprise et ne jouit pas des avantages attachés aux fonctions de gérant, et dans ce cas la qualité de gérant de fait, ne peut lui être reconnue (1) ; ou il touche la même rémunération, jouit des mêmes avantages que le gérant en activité et accomplit des travaux professionnels de même ordre et, dans cette hypothèse, il doit être assimilé à un véritable gérant même si, d'après l'acte social, il ne pourra administrer la société qu'à titre provisoire, en cas de décès ou d'incapacité physique ou légale du gérant actuel (2).

Il ressort de ces deux arrêts que le fait de désigner, dans les statuts, une personne qui sera, en cas de cessation de fonctions du gérant actuel, appelée à gérer l'entreprise, ne peut entraîner l'assimilation de cette personne à un véritable gérant dès lors

(1) Arr. C. E., 24 février 1936.

(2) Arr. C. E. 8 novembre 1937.

qu'elle ne participe pas déjà à l'administration de la société et ne profite pas des avantages semblables à ceux qui sont attachés à la qualité de gérant. Notons cependant que le Ministre des Finances appelé à se prononcer sur ce cas, avant le Conseil d'Etat, avait indiqué, dans une réponse faite à M. DOUSSAIN, député (1), qu'on doit faire état du nombre de parts possédées par un gérant désigné, en vertu d'une délibération des associés dûment publiée pour suppléer le gérant titulaire en cas de démission, révocation, absence, etc., bien que l'intéressé n'ait pas eu à exercer en fait les fonctions de gérant.

Cette solution, qui ne fait aucune distinction entre les gérants titulaires et les gérants suppléants, n'attache de l'importance qu'au titre de gérant et ne tient pas compte des fonctions exercées en réalité par les intéressés. Elle n'a d'ailleurs été confirmée par aucune autre réponse ministérielle et nous pensons qu'elle est dépassée depuis les deux arrêts précités. Si la personne désignée comme gérant suppléant n'intervient pas dans la gérance et ne profite d'aucun avantage particulier, il n'y a, selon nous, aucune raison de tenir compte du nombre de parts qu'elle possède.

Signalons encore que si, à la suite de modifications apportées aux statuts d'une société à responsabilité limitée, un des associés-gérants est investi rétroactivement des fonctions de directeur commercial, les rémunérations allouées aux associés-gérants qui possédaient, avant le changement des conventions sociales, la majorité des parts doivent être maintenues dans les bénéfices imposables jusqu'à la date de modification des statuts et non à partir du jour où l'associé-gérant est devenu directeur commercial, dès lors que ses pouvoirs et ses attributions sont restées les mêmes (Arr. C. E., 27 octobre 1933). En l'espèce, le Conseil d'Etat a jugé que si, en vertu des dispositions d'un acte sous seing privé en date du 15 février 1929, un associé-gérant a été investi, à compter du 1^{er} décembre 1928, des fonctions de directeur commercial, il exerçait en fait les mêmes attributions avec les mêmes pouvoirs que précédemment et que, dans ces conditions, il y avait lieu de réintégrer dans les bénéfices imposables jusqu'au 15 février 1929 les rémunérations allouées aux associés-gérants.

Enfin une dernière question reste à envisager : lors de l'examen des conditions qui doivent être réunies par les associés pour bénéficier de l'exemption partielle d'impôt sur le revenu des valeurs

(1) J. O., 21 mars 1930, p. 1189.

mobilières, nous avons signalé qu'étant données les règles auxquelles est soumise l'exploitation des postes de mandataire aux Halles Centrales de Paris, les mandataires qui ont constitué entre eux une société à responsabilité limitée pour cette exploitation doivent être considérés comme ayant tous la qualité d'associé-gérant, nonobstant toute stipulation contraire de l'acte de société (Rép. GRISONI précitée, *J. O.*, 18 février 1933, p. 814).

Dans le cadre de l'impôt sur les B. I. C., le Conseil d'Etat a confirmé ce point de vue en plusieurs occasions et jugé, en particulier, que doit être regardé comme associé-gérant et bien qu'il soit privé de la signature sociale, l'ancien gérant d'une société à responsabilité limitée qui, propriétaire de la moitié des parts sociales et bénéficiaire des mêmes appointements, s'occupe concurremment avec ce dernier, en sa double qualité de mandataire aux Halles et d'employé de la société constituée pour exploiter cette charge de mandataire, de toutes les opérations se rattachant à l'objet de la société (Arr. C. E., 25 mai 1936 et 8 novembre 1937).

Mais la Haute Assemblée est allée plus loin et suivant en cela la jurisprudence mentionnée ci-dessus, elle a décidé qu'il convient d'assimiler à un véritable gérant tout associé qui, n'ayant pas la qualité de mandataire, agit comme gérant de fait. Si, dans une société à responsabilité limitée constituée pour l'exploitation d'un poste de mandataire, deux seulement des cinq membres qui la composent sont gérants en titre et ont qualité de mandataire, tous les associés doivent cependant être assimilés à des gérants, dès lors que toute décision de quelque importance engageant la société doit être approuvée par la majorité des associés qui détiennent un nombre identique de parts et effectuent le même travail professionnel moyennant la même rétribution (Arr. C. E., 15 juin 1936).

De même, doit être regardé comme gérant l'associé qui, dans une société à responsabilité limitée comprenant deux membres, possède la majorité des parts — 51 sur 100 — dès lors que l'autre associé, ayant seul le titre de gérant et la qualité de mandataire aux Halles, ne peut exécuter que les décisions prises d'accord avec son co-associé qui, titulaire de la majorité des parts, a voix prépondérante dans les délibérations. Notons que les deux intéressés touchaient les mêmes appointements et la même quote-part lors de la répartition des bénéfices sociaux (Arr. C. E., 8 mars 1937).

En définitive, qu'il s'agisse d'une société à responsabilité

limitée ordinaire ou constituée pour l'exploitation d'un poste de mandataire aux Halles, la qualité de gérant doit être déterminée autant en fait qu'en droit. A l'associé-gérant en titre, il convient d'assimiler l'associé qui, sans être investi des fonctions, possède tous les pouvoirs d'un véritable gérant. S'attachant avant tout à l'esprit de la loi du 30 décembre 1928, la doctrine administrative et une très abondante jurisprudence ont successivement condamné les différentes combinaisons qui ont été mises sur pied pour éviter la réintégration dans les bénéfices imposables des rémunérations allouées aux associés-gérants majoritaires.

§ 3. — LA NATURE DES RÉMUNÉRATIONS A COMPRENDRE DANS LES BASES DE L'IMPÔT

Sous le régime antérieur à la loi du 30 décembre 1928, l'Administration avait précisé, dans son instruction du 5 août 1925, confirmée par l'instruction générale du 31 janvier 1928, que les appointements fixes alloués, statutairement ou non, aux gérants associés des sociétés à responsabilité limitée, devaient être soumis à l'impôt sur les traitements et salaires au nom des bénéficiaires et distraits des bases de l'impôt sur les B. I. C. dû par la société. Par contre, les tantièmes alloués aux mêmes gérants devaient être considérés comme une distribution de bénéfices sociaux au profit de certains associés et rester compris dans les bases de l'impôt cédulaire dû par la société, les bénéficiaires n'étant pas dans ce cas passibles de l'impôt sur les traitements et salaires à raison desdits tantièmes.

Le gérant associé d'une société à responsabilité limitée se trouve ainsi assimilé, du moins en ce qui concerne les appointements fixes, à l'administrateur-délégué ou directeur d'une société anonyme, et cette conception qui semblait logique lorsque la société à responsabilité limitée forme une personne morale réellement distincte de la personne des gérants ne pouvait pas, en toute équité, être maintenue dès l'instant où le patrimoine propre de l'entreprise se confond en fait avec celui des gérants. Si cette idée n'a pas été à la base même de la réforme de 1928, il est hors de doute que le législateur en a tenu compte et a pris des mesures telles que, dans le cadre de l'impôt sur les B. I. C., le régime applicable aux associés-gérants possédant la majorité des parts sociales soit semblable à celui des associés en nom collectif ou des associés gérants de sociétés en commandite simple ou par actions.

Comme nous l'avons vu, l'article 4 de la loi du 30 décembre 1928 indique que dans ce cas les rémunérations allouées aux associés-gérants ne peuvent pas être déduites du bénéfice imposable au nom de la société, mais quel sens convient-il de donner au terme « rémunérations » ? Cette disposition présente-t-elle un caractère général et vise-t-elle toutes les rétributions qui sont accordées aux associés à quelque titre que ce soit ? Ou bien le nouveau texte met-il seulement un terme à la doctrine administrative qui admettait que les appointements fixes figurent parmi les charges déductibles lors de la détermination des bases de l'impôt sur les B. I. C. et, dans cette hypothèse, certaines rémunérations — par exemple celles qu'un associé perçoit à un titre autre que celui de gérant — ne doivent-elles pas encore être distraites des bénéfices imposables ?

Une fois déterminées les rémunérations dont la réintégration découle de l'application de l'article 4 de la loi du 30 décembre 1928, c'est-à-dire lorsque la gérance possède la majorité des parts sociales, il conviendra de rechercher si certaines sommes attribuées aux associés-gérants ne restent pas comprises dans les bases de l'impôt, quel que soit le nombre de parts possédées par les associés-gérants.

A) Rémunérations à réintégrer en cas de gérance majoritaire

Le législateur n'ayant pas fait de distinction entre les appointements fixes et les rétributions proportionnelles au chiffre d'affaires réalisé, le Ministre des Finances a indiqué que les dispositions de l'article 4 s'appliquent à l'une et à l'autre catégorie (Rép. VERLOT, dép., *J. O.*, 3 mai 1929, p. 1615).

D'autre part, en vertu du principe selon lequel « l'accessoire suit le principal », il y a lieu de faire état non seulement des émoluments proprement dits perçus par les associés-gérants majoritaires, mais encore de toutes les sommes qui en constituent l'accessoire. C'est ainsi que doivent être comprises dans les bénéfices imposables les gratifications allouées, en sus de leurs traitements, aux deux associés d'une société à responsabilité limitée, qui détiennent la totalité des parts sociales, société dont l'un est gérant et dont l'autre occupe en fait une situation identique (Arr. C. E., 14 janv. 1935), et les allocations versées aux deux gérants, seuls membres d'une société, même si ces allocations constituent un sur-salaire familial (Arr. C. E., 13 juill. 1935). Dans cette dernière espèce, la Haute Assemblée a précisé que si l'article 1^{er} de la loi

du 25 juin 1920 (art. 61-5° du Code Général des Impôts Directs) exonérant effectivement de l'impôt sur les traitements et salaires « les allocations aux familles nombreuses (sursalaire familial, allocations familiales) versées uniquement par des employeurs ou groupements d'employeurs à leur personnel », il n'était pas possible de tenir compte de cette exemption, puisque les deux gérants, possédant la totalité des parts sociales, ne peuvent être considérés comme des employés.

Il n'est, enfin, opéré aucune discrimination entre les sommes qui rémunèrent les fonctions de gérant et celles qui sont perçues à un autre titre par l'associé-gérant. Les appointements attribués à des associés qui travaillent comme ouvriers dans l'entreprise sociale et sont en même temps investis de la qualité de gérant doivent être réintégrés en totalité dans les bases d'imposition, dès lors que la majorité des parts sociales est détenue par les associés-gérants. Ce point de vue a été confirmé par l'Administration dans le cas d'une société à responsabilité limitée constituée par des ouvriers ébénistes qui, gérant eux-mêmes la société, recevaient un salaire pour leur travail manuel (Rép. SALENGRO, dép., *J. O.*, 1^{er} octobre 1929, p. 2955). Ce principe avait été mis en lumière dans une réponse ministérielle faite le 23 mai 1922 à M. PHILIPPOTEAUX, député, qui indiquait que les appointements prélevés par les associés en nom collectif doivent être compris dans l'évaluation des bénéfices imposables, même si ces associés travaillent comme ouvriers dans l'entreprise sociale.

Il a été précisé dans le même sens que les appointements alloués à un des gérants associés d'une société à responsabilité limitée pour rémunérer spécialement ses fonctions de directeur doivent, lorsque la gérance est majoritaire, être réintégrés dans le bénéfice taxable au même titre que les autres émoluments de la gérance (Rép. DOLLAT, dép., *J. O.*, 6 déc. 1929, p. 3692).

Cette manière de voir n'est point critiquable. Elle apparaît comme une conséquence logique du principe suivant lequel, dès l'instant où la majorité des parts sociales est détenue par les associés gérants, ces derniers sont directement intéressés à la prospérité de l'entreprise sociale et suffisamment rétribués par le bénéfice net de l'exploitation, sans qu'il y ait à rechercher la nature des services qu'ils rendent.

En général, aucune somme ne sera admise en déduction des rémunérations allouées aux associés-gérants et on réintégrera purement et simplement leur montant dans le bénéfice social. Néanmoins, comme nous le verrons dans le chapitre suivant, consa-

cré aux frais généraux de la société et à leur répercussion sur les bases de l'impôt, des dépenses d'ordre professionnel peuvent, sous certaines conditions, diminuer le montant des réintégrations.

B) Tantièmes et Rémunérations exagérées

Il s'agit encore de sommes perçues par les associés-gérants mais qui, à la différence des précédentes, ne sont jamais en principe admises en déduction des bénéfices imposables, que la gérance détienne ou non la majorité des parts sociales.

On se rappelle les raisons qui ont conduit l'Administration et le Conseil d'Etat (1) à décider, sous le régime antérieur à la loi du 30 décembre 1928, que les tantièmes attribués aux associés-gérants resteraient compris dans les bases de l'impôt sur les B.I.C. C'est là une solution bien différente de celle adoptée pour l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières qui n'a été exigible, à compter de la loi du 28 février 1933, que si, au lieu de représenter le prix d'un louage de services, les prétendus tantièmes ont en réalité le caractère de produits des parts détenues par les gérants ou doivent être considérés comme la rémunération d'un apport d'industrie (cf. Rép. BROCARD, MACOUIN et PROUST, précitées).

En matière d'impôt sur les B. I. C., on considère avant tout que les tantièmes constituent en général une distribution des bénéfices sociaux et que leur attribution à des gérants ayant qualité d'associé ne saurait en conséquence être assimilée à celle d'un salaire. Aussitôt après la promulgation de la loi du 30 décembre 1928, la doctrine administrative et la jurisprudence semblent avoir attaché une particulière importance au fait que le montant des tantièmes est déterminé après clôture du bilan, c'est-à-dire en tenant compte du bénéfice net réalisé par la société. C'est ainsi que le Ministre des Finances a indiqué que les tantièmes prélevés sur le bénéfice net ne peuvent pas figurer parmi les charges déductibles, lors de l'établissement de l'impôt (Rép. MOUNIÉ, sén., J. O., 23 octobre 1929, p. 1048).

De son côté, le Conseil d'Etat a précisé que, même lorsque la majorité des parts sociales n'appartient pas à l'ensemble des associés-gérants, la somme attribuée à l'un d'eux en sus de son traitement, après clôture du bilan, prélèvement des réserves, constitution de provisions et amortissement à 5 % de la valeur des parts sociales, doit être considérée comme une distribution

(1) Cf. notamment Arr. C. E., 19 février et 18 mars 1932.

d'une partie des bénéfices sociaux et retenue dans les bases de l'impôt (Arr. C. E., 23 décembre 1932). Dans le même sens, il a été jugé que si les associés-gérants d'une société à responsabilité limitée ont droit à 20 % des bénéfices de la société, les sommes ainsi perçues n'ont pas le caractère de traitement, mais sont attribuées à titre de bénéfices et doivent par conséquent être maintenues dans les bénéfices imposables (Arr. C. E., 27 octobre 1933).

Il ressort de ces décisions que l'inscription parmi les frais généraux des tantièmes alloués aux associés-gérants est refusée parce que les sommes qu'ils perçoivent ainsi ne correspondent pas à un travail effectif normalement rémunéré. Les autres arrêts (1) qui ont été rendus en la matière nous apportent la preuve que le juge retient moins le mode de calcul des tantièmes — proportionnellement aux bénéfices nets sociaux — que le fait qu'ils ne présentent pas le caractère d'un traitement et que, si on ajoute leur montant à celui des appointements fixes perçus par les intéressés, les sommes ainsi attribuées sont exagérées compte tenu de l'importance de l'entreprise et des services rendus par les bénéficiaires.

C'est ainsi qu'il a été jugé le 25 avril 1938 que dans une société à responsabilité limitée, administrée par des associés-gérants ne possédant pas la majorité des parts sociales, où l'un d'eux exerçant les fonctions de directeur perçoit une rémunération comprenant, d'une part, un salaire fixe et, d'autre part, des tantièmes déterminés par l'application de coefficients progressifs aux différentes tranches du bénéfice social, les tantièmes ne peuvent rester en dehors des bases de l'impôt que dans la mesure où ils présentent le caractère d'un traitement. Eu égard, tant aux conditions de fait dans lesquelles fonctionnait la société au cas particulier, et notamment à l'importance des affaires sociales, qu'à la nature des fonctions dévolues à l'intéressé, le Conseil d'Etat a décidé que la partie des tantièmes qui présente le caractère d'un traitement doit être calculée par application au montant total du bénéfice social d'un coefficient unique de 10 %. Dans le même ordre d'idées, la Haute Assemblée a jugé que la gratification égale à 10 % des bénéfices que touche le directeur commercial d'une société à responsabilité limitée qui est aussi l'un de ses associés ne peut être admise en déduction des bénéfices taxables dès lors qu'elle « présente, dans les circonstances de l'affaire, le caractère d'une « répartition anticipée de bénéfices » (Arr. C. E., 19 mars 1943).

(1) Cf. notamment Arr. C. E., 8 juin 1937, 25 avril 1938, 27 mars 1939, 19 mars 1943.

En définitive, dans le dernier état de la jurisprudence, pour que les tantièmes attribués à la gérance puissent être retenus dans les frais généraux de l'entreprise, il est nécessaire non seulement que la majorité des parts sociales ne soit pas possédée par les associés-gérants, mais aussi que les tantièmes constituent la rémunération spéciale de leur travail effectif et non la distribution de bénéfices sociaux à leur profit. Peu importe que le montant des tantièmes soit calculé proportionnellement aux bénéfices nets sociaux après clôture du bilan et prélèvement des réserves ou aux bénéfices bruts avant toute affectation aux différentes réserves et toute répartition aux associés non gérants. Pour que soit acceptée l'inscription des tantièmes parmi les charges déductibles, il faut et il suffit, si l'associé-gérant ne perçoit pas de traitement fixe, que le montant des tantièmes qui lui est alloué n'excède pas la rétribution normale de ses fonctions ou si, ayant droit à une rémunération comportant un traitement fixe et un pourcentage sur les bénéfices, la somme totale lui revenant corresponde à l'importance des fonctions dont il est chargé.

Comme on s'en rend compte, la question des tantièmes susceptibles d'être alloués aux associés-gérants et valablement passés par les frais généraux, ne laisse pas en fait d'être délicate. En effet, tel pourcentage sur les bénéfices qui ne semble pas exagéré au moment de la rédaction des statuts constituera vraisemblablement, quelques années plus tard, une rétribution hors de proportion avec le travail effectivement fourni par celui auquel elle reviendra. Au début de chaque exercice, et à plus forte raison lors de la constitution de la société, ses membres n'ont qu'une idée très approximative des bénéfices qu'ils pourront réaliser ; aussi, en insérant dans les conventions sociales une clause prévoyant l'attribution de tantièmes proportionnels aux bénéfices, risquent-ils toujours qu'à une époque donnée on leur oppose le fait que ces tantièmes ne présentant pas le caractère d'un traitement, doivent être réintégrés dans les bénéfices imposables même si les associés-gérants ne possèdent pas la majorité des parts sociales.

Ainsi, il en est de même pour les gérants associés que pour les administrateurs de sociétés anonymes : les sommes allouées aux uns et aux autres ne doivent pas être exagérées eu égard à l'importance de l'entreprise, au travail fourni par les intéressés et aux émoluments généralement attribués aux personnes remplissant les fonctions analogues (cf. Arr. C. E., 15 mars 1937).

Cette obligation ne s'applique pas seulement aux tantièmes qui

répondent par ailleurs aux conditions nécessaires pour être admis en déduction des bénéfices imposables, mais à toutes les rétributions touchées par les associés-gérants lorsque la gérance ne détient pas la majorité des parts sociales.

Si les appointements alloués aux associés-gérants d'une société à responsabilité limitée conformément au pacte social ne correspondent ni à l'importance de l'entreprise et des services rendus, ni au cours des salaires dans la région, ils doivent être considérés comme constituant pour partie une distribution de bénéfices et, dans la mesure où ils présentent ce caractère, rester compris dans les bases de l'impôt sur les B. I. C. dû par la société (Rép. DIGNAC, dép., *J. O.*, 24 juin 1928, p. 2022).

Dans les sociétés à responsabilité limitée où la gérance est minoritaire, on a constaté parfois une augmentation des rémunérations des gérants qui n'est pas en rapport avec le travail fourni par les intéressés. Ce procédé a pour but de diminuer les bénéfices imposables puisque les traitements des gérants minoritaires figurent en principe parmi les charges sociales et sont imposables au nom des bénéficiaires à la cédule des traitements et salaires.

Il appartient dès lors aux contrôleurs de réintégrer dans les bases de l'impôt dû par les sociétés à responsabilité limitée la fraction des rémunérations des associés-gérants qui, compte tenu de l'importance de l'entreprise et de celle du travail effectivement fourni, excède la rétribution normale de la fonction exercée et correspond en réalité à une distribution des profits sociaux. Aussi l'Administration a-t-elle le droit d'apprécier, sous réserve de la censure des tribunaux administratifs, dans quelle mesure les rétributions servies aux associés-gérants minoritaires présentent le caractère d'un salaire (cf. Rép. MÉNIER, dép., *J. O.*, 13 janvier 1933, p. 28, MALET, dép., *J. O.*, 31 mai 1936, p. 1165).

La doctrine du Ministère des Finances est la même qu'en ce qui concerne les rémunérations allouées aux administrateurs délégués ou directeurs des sociétés anonymes qui sont réintégrés dans les bénéfices dans la mesure où elles apparaissent exagérées. Elle a été confirmée en plusieurs occasions par le Conseil d'Etat qui a jugé qu'il convient de réintégrer la partie des émoluments d'un associé-gérant qui excède la rétribution généralement allouée aux personnes remplissant des fonctions analogues (Arr. C. E. 2 et 16 décembre 1922 ; 22 novembre 1933 ; 18 mars 1935 ; 25 avril 1938) et de n'admettre l'augmentation des traitements accordés à des associés-gérants que dans la mesure où elle correspond à

l'importance des affaires sociales et à la nature des fonctions exercées (Arr. C. E., 29 juillet 1937).

Il faut donc arriver à fixer la rémunération du travail de l'associé-gérant de telle manière qui ni les intérêts du Trésor, ni ceux de la société à responsabilité limitée ne soient lésés. On entrevoit facilement les nombreuses difficultés qui doivent être surmontées puisqu'il importe de tenir compte à la fois de la nature du travail effectivement fourni par l'intéressé, des traitements des personnes occupant des emplois analogues dans les entreprises similaires de la région, de l'importance de la société et en particulier du chiffre d'affaires qu'elle réalise. C'est là un problème délicat dont le législateur lui-même a tenté de donner une solution dans le cadre du prélèvement temporaire sur les excédents de bénéfices. Le chapitre réservé à l'étude de cette contribution de guerre nous permettra de faire connaissance avec les dispositions qui ont été prises pour déterminer dans chaque cas d'espèce la rémunération normale du travail du « chef d'entreprise ».

Finalement, on constate que toutes les réintégrations de rémunérations dans le bénéfice social sont dues au fait que les sommes versées aux associés-gérants ne présentent pas le caractère d'un salaire, mais constituent purement et simplement la distribution d'une fraction des bénéfices sociaux. C'est ce principe qui commande aussi bien les réintégrations effectuées par application de l'article 4 de la loi du 30 décembre 1928 (gérance majoritaire) que celles prescrites par la doctrine administrative et la jurisprudence du Conseil d'Etat (tantièmes, rétributions exagérées en cas de gérance minoritaire). Ses conséquences sont les suivantes :

a) Les sommes ainsi réintégrées viennent augmenter le montant des bénéfices qui seront soumis à l'impôt sur les B. I. C. au nom de la société ; par contre, elles ne sont pas cotisables à la cédule des traitements et salaires au nom des associés-gérants qui les auront perçues (Rép. BRAGER DE LA VILLE MOYSAN, sén. J. O., 20 mars 1929, p. 263, circ. n° 2027 du 23 mars 1929). Il s'ensuit, en particulier, que si elles ont supporté l'impôt sur les traitements et salaires, ce dernier doit faire l'objet d'une restitution dans les conditions prévues par l'article 73 *bis* du Code Général des Impôts Directs.

Le Conseil d'Etat a jugé que la circonstance que les rémunérations des gérants ont été, sur les déclarations erronées des membres d'une société à responsabilité limitée, assujetties à l'impôt sur les traitements et salaires ne saurait faire obstacle à leur

réintégration dans les bénéfices imposables (Arr. C. E. 25 avril 1938). Il importe seulement, dans ce cas, de régulariser la situation et l'impôt perçu à tort doit faire l'objet d'un dégrèvement d'office au profit des associés-gérants.

D'ailleurs, certaines mesures ont été prises pour éviter les doubles impositions et, dans une note du 15 février 1935, le Comité des Directeurs de la Seine a recommandé aux agents qui procèdent à des réintégrations d'établir à l'intention des Contrôleurs du domicile des associés-gérants un bulletin n° 1007, indiquant le montant de la réintégration opérée et les motifs qui la justifient. L'envoi de ce bulletin permet actuellement de faire restituer aux redevables intéressés le montant des retenues qui ont été effectuées sur les sommes ayant fait l'objet de réintégrations.

Le fait que les rémunérations des associés-gérants sont comprises dans les bases de l'impôt sur les B. I. C. lorsque la gérance est majoritaire, excluant la possibilité de les taxer autrement que comme élément du bénéfice social, peut avoir pour conséquence que lesdites rémunérations ne supportent aucun impôt cédulaire. En effet, si le résultat de l'exploitation est déficitaire et si le déficit enregistré est supérieur au montant des rémunérations à comprendre dans les bases de l'impôt, la société n'aura réalisé aucun bénéfice taxable et les rémunérations ne cotiseront ni à la cédule des B. I. C. ni à celle des traitements et salaires (1). Par contre, si le montant des appointements à réintégrer est supérieur au déficit, lesdits appointements supporteront l'impôt sur les B. I. C. dans la mesure où ils excèdent le déficit.

Notons enfin qu'étant donné les termes formels de l'article 4 de la loi du 30 décembre 1928, lorsque la majorité des parts sociales est possédée par l'ensemble des associés-gérants, les rémunérations qui leur sont allouées ne peuvent jamais être comprises dans les charges déductibles, quel que soit le résultat de l'exploitation. Ainsi, comme le Conseil d'Etat a eu l'occasion de le préciser dans un arrêt du 3 mars 1936, les appointements perçus par les associés-gérants majoritaires ne peuvent constituer un élément du déficit à reporter sur les exercices suivants.

b) On sait que les appointements, gratifications et tantièmes accordés aux gérants échappent à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières dès lors qu'ils n'ont pas le caractère de produit de parts ou ne rémunèrent pas un apport d'industrie.

(1) Cf. Rép. Adrien Constans, *déj. J. O.*, 3 mai 1929, p. 1614 ; *Mendès-France, dép., J. O.*, 12 janvier 1933, p. 1171.

Que la gérance soit ou non majoritaire, toutes les sommes rétribuant normalement le travail des associés-gérants restent en dehors du champ d'application de l'impôt créé par la loi du 29 juin 1872.

Par contre, la fraction des appointements alloués à la gérance qui, compte tenu des conditions de fonctionnement de l'entreprise et d'exercice de l'activité de ceux qui la dirigent, constitue un emploi de profits sociaux, est passible à ce titre de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

L'Administration des Contributions Directes n'a d'ailleurs pas manqué d'attirer l'attention de ses Agents sur ce cas et, dans une instruction visant spécialement les allocations excessives attribuées aux administrateurs de sociétés anonymes, elle a souligné la nécessité qu'il y avait, pour assurer l'application régulière de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, d'adresser au Service de l'Enregistrement un certificat n° 1007 E indiquant le montant de la réintégration opérée et les données qui la justifient (B. O. C. D., 1936, 2^e partie n° 4, p. 105). Bien que l'instruction administrative ne concerne que les rétributions exagérées des gérants qui ne détiennent pas la majorité des parts sociales, ses dispositions doivent, à notre avis, être appliquées même si la gérance est majoritaire. En effet quoique, dans cette hypothèse, les appointements des associés-gérants soient normalement compris dans les bases de l'impôt sur les B. I. C., il peut être de l'intérêt des associés-gérants de les fixer à un niveau anormalement élevé.

Lorsque, dans une société à responsabilité limitée comprenant un petit nombre de membres, tous seront gérants, il semblera avantageux de majorer leurs appointements. Supposons qu'une société soit formée entre deux personnes, l'une et l'autre gérants, et que la rémunération allouée à chacune d'elles soit de 100.000 fr., alors que les fonctions exercées justifient normalement une rétribution de 60.000 francs. Dans les bénéfices imposables à la cédule des B. I. C. la somme de 200.000 francs sera réintégrée, et si les produits des parts restent assez élevés, l'attention des Agents de l'Enregistrement ne sera pas mise en éveil par le montant des appointements des deux gérants. Pourtant, les deux intéressés n'en auront pas moins réalisé une économie de 24.000 francs. En effet, si leurs rétributions avaient été fixées à 60.000 francs, ils auraient acquitté l'impôt sur les B. I. C. sur 200.000 francs et l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières sur 80.000 francs, la fraction excédentaire de leurs appointements constituant alors des produits de

parts. Mais comme leurs rétributions s'élèvent à 100.000 francs, aucune perception ne sera effectuée au titre de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Ce qui, à l'heure actuelle, représente une économie de $80.000 \times 36 \% = 24.000$ francs.

Ce calcul suppose non seulement qu'un bulletin 1007 E n'a pas été adressé par le service des Contributions Directes à celui de l'Enregistrement, mais encore que les rémunérations accordées aux gérants, quoique exagérées, n'absorbent pas la majeure partie des bénéfices sociaux et qu'ainsi les produits des parts restent à peu près normaux. Sans cela, même si aucune liaison n'existe entre les deux administrations, les émoluments de l'espèce seront considérés comme anormaux et dans l'exemple choisi la somme de 80.000 francs sera, bien que déjà réintégrée dans les bases de l'impôt sur les B. I. C., cotisable à la cédule des revenus mobiliers, et en définitive, la société et ses membres ne réaliseront aucune économie !

Il convient enfin de remarquer qu'en tout état de cause si les associés ne sont pas tous gérants, la combinaison semble inapplicable, puisqu'ayant pour conséquence d'augmenter le montant des rémunérations des gérants, elle ne saurait être normalement acceptée par les associés qui, non investis des fonctions de gérant, constateront une diminution des produits de leurs parts.

SECTION III

Le régime actuel : l'article 10 du Code Général des Impôts Directs

A la lecture de ce titre on pourrait légitimement s'attendre à faire connaissance avec des dispositions qui viennent modifier, sinon bouleverser, le régime établi par la loi du 30 décembre 1928, ou infirmer les solutions adoptées par la doctrine administrative et la jurisprudence du Conseil d'Etat. Or, il n'en est rien : aucune innovation n'a été apportée par l'article 10 du Code Général des Impôts Directs qui s'exprime comme suit :

« En ce qui concerne les sociétés à responsabilité limitée, les
« rémunérations allouées aux associés-gérants et portées dans les
« frais et charges, ne sont pas admises en déduction lorsque la
« majorité des parts sociales est possédée par l'ensemble des
« associés-gérants.

« Pour l'application de la présente disposition, les gérants
« qui n'ont pas personnellement la propriété de parts sociales

« sont considérés comme associés si leur conjoint ou leurs enfants
« non émancipés ont la qualité d'associés.

« Dans ce cas, comme dans celui où le gérant est associé, les
« parts appartenant en toute propriété ou en usufruit au conjoint
« et aux enfants non émancipés du gérant, sont considérés comme
« possédées par ce dernier. »

Ce texte n'est cependant pas dénué d'intérêt puisque, d'une part, il confirme les termes de l'article 4 de la loi du 30 décembre 1928 et du même coup toute la jurisprudence qui en est née, d'autre part, il fixe les règles à suivre dans certains cas particuliers pour apprécier si les gérants sont investis de la qualité d'associé et déterminer si la majorité des parts sociales est possédée par l'ensemble des associés-gérants.

Le but de cette section sera de préciser le sens de ces expressions et les conséquences qui en découlent.

§ 1. — LA CONSÉCRATION DE LA JURISPRUDENCE

Le décret du 20 juillet 1934, en n'apportant aucun changement de fond à l'article 4 de la loi du 30 décembre 1928, n'a fait que l'intégrer dans la codification des impôts directs sous l'article 10 du Code Général. Avec cette seule réserve que les dispositions primitives ne sont reprises ici que dans le cadre de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux puisque, aux termes de l'article 3 du même décret, seul cet impôt frappe dorénavant les bénéfices réalisés par les sociétés à responsabilité limitée, quel que soit leur objet.

Par le fait même que le premier alinéa de l'article 10 du Code ne fait que reproduire les dispositions déjà en vigueur, il n'appelle pas d'autres explications que celles données dans la précédente section. Toutefois, il convient de noter que, ne changeant rien aux règles antérieures, il confirme les nombreux arrêts rendus par le Conseil d'Etat et les solutions adoptées par l'Administration sous le régime de la loi de 1928. En particulier, la jurisprudence relative à l'assimilation, dans certains cas, du gérant de fait au gérant statutaire conserve toute sa valeur et il est hors de doute qu'un litige jugé par la Haute Assemblée avant la promulgation du décret du 20 juillet 1934 recevrait la même solution à l'heure actuelle.

Si l'article 10 du Code Général des Impôts consacre implicitement dans son premier alinéa toute la jurisprudence et toute la doctrine administrative qui ont pris naissance à la suite de la

mise en vigueur de la loi du 30 décembre 1928, il franchit un nouveau pas dans son dernier alinéa en conférant la sanction législative à la partie de cette jurisprudence et de cette doctrine relative à l'appréciation du nombre de parts possédées par les associés-gérants. « Les parts appartenant en toute propriété ou en usufruit « au conjoint ou aux enfants non émancipés du gérant sont considérées comme possédées par ce dernier ». N'est-ce pas là l'esprit même, sinon les termes, de la réponse ministérielle faite à M. SÉROL le 3 mai 1929, des arrêts du Conseil d'Etat des 19 mai et 7 mars 1938 à la lecture desquels il apparaît (1) que, pour apprécier si l'ensemble des associés-gérants possède ou non la majorité des parts sociales, il y a lieu de faire état non seulement du nombre de parts dont chaque gérant a la propriété, mais encore du nombre de celles qui appartiennent en toute propriété ou en usufruit à leur femme commune en biens ou à leurs enfants mineurs.

On remarque immédiatement que le législateur est allé plus loin que la jurisprudence ou la doctrine en ce sens qu'il n'établit aucune distinction suivant le régime matrimonial des époux. S'il était logique de considérer qu'au regard de l'article 4 de la loi du 30 décembre 1928, le mari est possesseur des parts de sa femme commune en biens, mariée sous le régime sans communauté ou sous le régime dotal, puisque, dans les deux premiers cas, il a l'administration de tous les biens personnels de sa femme (C. Civ., art. 1428, 1531) et dans le troisième il administre seul les biens dotaux (Civ. 1549), la même solution ne semblait pas devoir être retenue lorsque les parts constituent des biens paraphernaux ou lorsque les époux sont mariés sous le régime de la séparation de biens. En effet, la femme dotale a l'administration et la jouissance de ses biens paraphernaux (Civ. 1576) et, la femme séparée conserve l'entière administration de tous ses biens et la jouissance libre de ses revenus (Civ. 1536) et l'on ne conçoit pas facilement dans ces conditions que le mari puisse être regardé comme possesseur des parts qui sont paraphernales ou de celles qui appartiennent à sa femme séparée de biens (2).

La justesse de ce raisonnement ne peut être mise en doute, sur le plan théorique, et il n'y a aucune contradiction entre les termes de l'article 10 du Code Général des Impôts Directs et les prescriptions du Code Civil. C'est seulement parce que le législa-

(1) Cf. section 2, § 1.

(2) Cela est encore vrai depuis la loi du 18 février 1938 sur la capacité de la femme mariée, qui n'a modifié en aucune façon les régimes matrimoniaux.

teur s'est rendu compte des combinaisons frauduleuses auxquelles donne lieu le régime de la séparation de biens qu'il a trouvé utile de ne pas distinguer si le gérant et son conjoint l'ont adopté à la place d'un autre régime. L'Administration n'a pas manqué de partager ce point de vue dans sa circulaire n° 2080 du 28 décembre 1934 en indiquant qu'il y aura lieu de « rapporter au compte du « gérant les parts possédées par son conjoint même dans le cas « de séparation de biens ». Il a été précisé, en outre, que les rémunérations allouées à un gérant doivent être comprises dans les bases de l'impôt sur les B. I. C. dès l'instant que, compte tenu de celles appartenant à sa femme séparée de biens, l'intéressé possède la majorité des parts sociales (Rép. BERTRAND D'ARAMON, dép. J. O., 9 décembre 1938, p. 1680).

Il est bien évident que devant la généralité des termes de l'article 10 du décret du 20 juillet 1934, aucune autre interprétation ne peut être adoptée : si les parts appartiennent en toute propriété ou en usufruit au conjoint du gérant commun en biens marié sous le régime dotal ou séparé de biens, elles sont regardées comme possédées par ce dernier. Sans cette disposition, rien n'empêcherait de constituer des sociétés à responsabilité limitée dans lesquelles les associés-gérants ne détiendraient que quelques parts sociales, les autres étant la propriété de leurs conjoints. La majorité des parts sociales n'étant pas entre les mains de l'ensemble des associés-gérants, il n'aurait pas été question de réintégrer leurs rémunérations dans les bénéfices imposables.

C'est justement cette combinaison que l'article 10 du Code Général des Impôts Directs a voulu déjouer en insérant dans son troisième alinéa une disposition qui prescrit, sans distinguer le régime matrimonial adopté par les intéressés, de tenir compte des parts possédées par leurs conjoints pour apprécier si les associés-gérants sont propriétaires de la majeure partie du capital social.

Ce qui est vrai pour les conjoints du gérant l'est également pour ses enfants non émancipés et les parts qui leur appartiennent sont considérées comme possédées par le gérant. Par enfants non émancipés il faut évidemment entendre les enfants mineurs du gérant, à moins qu'ils ne soient mariés (Civ., art. 476) ou qu'ils n'aient été régulièrement émancipés par déclaration du père ou de la mère reçue par le juge de paix (Civ., art. 477) (1).

On a indiqué précédemment les raisons qui ont amené le légis-

(1) Circulaire 2080 précitée.

lateur à prendre cette disposition et il suffira de se reporter aux explications qui ont été fournies au premier paragraphe de la précédente section.

§ 2. — L'ASSIMILATION DE L'ASSOCIÉ DE FAIT A L'ASSOCIÉ STATUTAIRE

L'appréciation de la qualité d'associé-gérant conduit à rechercher si, d'après l'acte de société, une personne déterminée est à la fois propriétaire de parts sociales et investie des fonctions de gérant. Si ces deux conditions sont réunies, l'intéressé est un véritable associé-gérant et il doit être tenu compte des parts qu'il possède pour déterminer si la gérance est ou non majoritaire. C'est évidemment le cas le plus courant et le plus simple ; mais il en est d'autres non moins intéressants : par exemple celui de l'associé statutaire qui exerce en fait les fonctions de gérant sans en être investi officiellement, ou encore celui du gérant en titre qui, ne possédant pas de parts sociales, doit cependant être regardé comme associé. Le premier cas a donné lieu à de longs développements et il est inutile d'y revenir ; par contre, la seconde hypothèse reste à examiner.

Elle n'a d'ailleurs pas échappé au législateur de 1934 qui a justement précisé dans le deuxième alinéa de l'article 10 que pour l'appréciation du nombre de parts possédées par l'ensemble des associés-gérants, « les gérants qui n'ont pas personnellement la « propriété de parts sociales sont considérés comme associés si leurs « conjoints ou leurs enfants non émancipés ont la qualité d'as- « socié ». Cette disposition a été prise pour mettre un terme à une certaine pratique qui s'était efforcée de tourner la loi du 3 décembre 1928 en n'attribuant pas la qualité d'associé-gérant au gérant qui était néanmoins « possesseur » de parts par l'intermédiaire de son conjoint ou de ses enfants non émancipés.

D'ailleurs, le Conseil d'Etat a jugé que, même avant les prescriptions formelles de l'article 10 du Code Général des Impôts Directs, le gérant d'une société à responsabilité limitée dont la femme commune en biens possède la majorité des parts sociales doit être regardée comme ayant la qualité d'associé (Arr. C. E., 12 janvier 1940). Malgré la date qu'elle porte, la décision a été rendue sous le régime institué par la loi du 12 décembre 1928 et il est intéressant de signaler que, dans l'espèce jugée, le mari ne possédait personnellement aucune part sociale. Cette circonstance

particulière n'a pas empêché la Haute Assemblée de décider que, les parts de la femme faisant partie de la communauté qui est administrée par le mari, ce dernier doit être considéré comme investi de la double qualité d'associé-gérant et qu'en conséquence sa femme détenant la majeure partie du capital social, il y a lieu de déclarer la gérance majoritaire.

A l'heure actuelle, il n'est pas établi de distinction suivant le régime matrimonial et tout ce qui a été dit sous le paragraphe précédent conserve sa valeur. Dès l'instant que le conjoint du gérant ou ses enfants non émancipés détiennent des parts sociales, il est considéré comme associé, même s'il ne possède personnellement aucune part.

Il faut convenir que cette disposition n'a pas une portée aussi grande qu'on pourrait le supposer : s'il n'est pas avantageux que le conjoint ou les enfants non émancipés du gérant aient la qualité d'associé, rien n'empêche ce dernier de choisir d'autres membres de sa famille qui rempliront le même office. Le gérant ne sera titulaire d'aucune part sociale, mais son oncle, son neveu, ou son cousin aura la qualité d'associé, possèdera même la majeure partie du capital et l'article 10 ne trouvera pas application. Il n'est d'ailleurs pas obligatoire que ce soit un parent qui détienne les parts dont la propriété — il importe de le noter — appartient en fait au gérant ; un ami sûr peut rendre également ce service. Le gérant choisira pratiquement une personne qui présente les garanties nécessaires pour que, une fois la répartition des profits sociaux réalisée, il n'éprouve aucune difficulté à récupérer les produits de « ses » parts.

A la vérité, cette combinaison ne présente normalement d'intérêt que pour la société dont les bénéfices à soumettre à l'impôt sont diminués du montant des rémunérations attribuées aux gérants, puisque la majeure partie du capital social n'est pas possédée par l'ensemble des associés-gérants. Par contre, le gérant loin de réaliser une économie quelconque, paie plus d'impôts que si la gérance était majoritaire : d'une part les rémunérations qui lui sont allouées cotisent à la cédule des traitements et salaires, d'autre part les produits qui reviennent à la personne qui possède les parts sociales à sa place sont soumis également à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, sans qu'il soit question évidemment de l'exonération édictée par l'article 47 de la loi du 28 février 1933.

La combinaison peut néanmoins rester intéressante pour le gérant sous réserve que certaines conditions se trouvent réalisées :

a) la société doit comprendre au moins trois gérants, dont deux

ne possédant pas la majorité des parts sociales seront désignés pour profiter de l'exemption de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, le troisième gérant « non associé » n'étant en aucune façon lésé puisque même si officiellement il était propriétaire de parts, il ne pourrait bénéficier d'aucune dispense d'impôt.

b) les appointements que le gérant perçoit, les revenus dont lui et le soi-disant propriétaire des parts disposent par ailleurs doivent être tels que le montant de l'impôt sur les traitements et salaires acquitté par le gérant et le montant de l'impôt général sur le revenu payé par lui et la tierce personne soient inférieurs à ce qu'ils auraient été normalement. Un exemple permettra de saisir le mécanisme de l'opération : A est gérant et perçoit 10.000 frs par mois, B est « associé » et, au cours de l'année 1943, a touché 200.000 frs comme produits de parts. A la fin de l'exercice, A qui est marié avec un enfant à charge aura payé 13.752 frs au titre de l'impôt sur les salaires et comme par ailleurs il dispose d'autres revenus non cotisables à la cédule des traitements dépassant 400.000 frs, les 106.248 frs qu'il a reçus devront, compte tenu de la déduction de 10 % pour frais professionnels, supporter l'impôt général pour 95.000 frs au taux de 70 % ce qui correspond à 66.500 frs d'impôt. En outre, s'il avait perçu les intérêts auxquels donnent droit les parts possédées par B, l'impôt général se serait élevé sur 200.000 frs à 140.000 frs. Finalement, A aurait payé 13.752 frs d'impôt sur les traitements et salaires et 206.500 frs d'impôt général sur le revenu, soit un total de 220.252 frs.

Mais comme les parts appartiennent à B, qui a été choisi non seulement à cause des liens de parenté ou d'amitié l'unissant à A, mais aussi parce qu'il dispose de ressources très réduites qui permettent d'éviter la progressivité de l'impôt général, A sera redevable seulement de 80.252 frs (13.752 frs + 66.500 frs), et B, également marié avec un enfant à charge, paiera environ 60.000 frs, si nous supposons que par ailleurs il a touché 50.000 frs. Ces 60.000 frs lui seront évidemment remboursés par A, qui aura ainsi acquitté un peu plus de 140.000 frs au lieu de 200.000 frs.

Ainsi dès l'instant qu'un gérant, qui ne bénéficie pas de l'exemption d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, peut trouver une personne qui répond aux conditions qui viennent d'être examinées, il est avantageux pour lui de ne pas être associé, du moins officiellement. Et il faut avouer que dans cette hypothèse, l'évasion fiscale se révélera très difficile à combattre.

Signalons, pour terminer ce paragraphe, qu'il n'est pas utopi-

que d'envisager le cas resté à ce jour théorique du gérant de fait non associé qui devrait être tenu pour un véritable associé-gérant. Il suffira, ainsi qu'il a été indiqué dans la précédente section, qu'une personne, sans être régulièrement investie de la qualité de gérant, détienne effectivement des pouvoirs équivalents et qu'en même temps, son conjoint ou ses enfants non émancipés aient la qualité d'associé. Si ces deux conditions sont réalisées, il sera tenu compte, pour déterminer si la gérance est ou non majoritaire, du nombre de parts appartenant au conjoint ou aux enfants de l'intéressé et les émoluments qu'il recevra seront, le cas échéant, réintégrés dans les bénéfices imposables. En ce qui concerne l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, il est hors de discussion, étant donné le caractère personnel de l'exonération prévue par l'article 47 de la loi du 28 février 1933, qu'il s'appliquera au montant total du produit des parts dont le conjoint ou les enfants du gérant de fait sont propriétaires.

CHAPITRE II

LES REMUNERATIONS DES GERANTS NON-ASSOCIES

Il est normal que dans une société à responsabilité limitée ce soient les associés qui exercent la gérance : ayant fait apport d'une partie de leur fortune personnelle à l'entreprise sociale, ils sont directement intéressés à sa prospérité et ils ne manqueront pas de mettre tout en œuvre pour obtenir le maximum de résultats.

Mais ce n'est pas une obligation légale et l'article 24 de la loi du 7 mars 1925 a prévu que le gérant pouvait être également un « non-associé ».

En certaines occasions, il y a même intérêt à confier la gérance à un tiers, étranger à la société en ce sens qu'il ne détient personnellement aucune part sociale. Bien souvent, on rencontre dans chaque société à responsabilité limitée un associé qui joue un rôle prépondérant par ses connaissances, sa valeur technique ou son crédit commercial, et dont la disparition poserait vraisemblablement de très graves problèmes s'il n'était pas possible, le cas échéant, d'attribuer la gestion de l'affaire à une personne qui, non associée, présente toutes les qualités requises pour continuer l'œuvre du défunt.

L'article 36 de la loi de 1925 offre d'ailleurs cette possibilité lorsqu'il précise qu'une société à responsabilité limitée n'est point dissoute par la mort de l'un des associés, sauf stipulation contraire des statuts. Ainsi verra-t-on parfois un vieil employé de l'entreprise, le « bras droit » de l'ancien gérant, ou un technicien averti, disposer de tous pouvoirs pour agir au nom de la société, bien qu'aucune part ne lui appartienne.

Il est bien évident que, dans cette hypothèse, le caractère de salarié du gérant ne saurait être contesté, et que l'intéressé, rétribué uniquement en raison de son travail, sera considéré, au point de vue fiscal, comme un simple employé. Suivant les règles habituelles, les sommes qui lui reviendront à titre d'appointements, gratifications ou indemnités, cotisables à la cédule des traitements et salaires, figureront parmi les charges déductibles lors de l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Cette règle s'appliquera, qu'il s'agisse de rémunérations fixes ou de tantièmes

alloués statutairement ou non (Cf. Instr. 5 août 1925, Inst. Gén., 31 janvier 1928, art. 39).

A condition toutefois que le traitement alloué au gérant non associé constitue la rémunération normale du travail fourni par l'intéressé dans la société. Le Conseil d'Etat a jugé, sous le régime de la loi du 30 décembre 1928, que si le salaire global d'un gérant non-associé est excessif eu égard aux traitements des personnes, employées dans des situations analogues par des entreprises similaires, la fraction des émoluments qui constitue des profits sociaux doit être réintégrée dans le bénéfice imposable (Arr. C. E., 1^{er} mars 1937). Ce n'est là qu'une application particulière de la nombreuse jurisprudence du Conseil d'Etat qui a été passée en revue dans le chapitre précédent, et suivant laquelle les rémunérations allouées aux gérants de sociétés à responsabilité limitée doivent, comme celles des administrateurs des sociétés anonymes, être comprises dans les bases de l'impôt dans la mesure où elles apparaissent d'un montant exagéré.

En l'espèce, les fonctions de gérant étaient exercées par la femme d'un associé possédant la majorité des parts sociales. Bien que ce ne soit pas cette raison qui ait dicté le jugement de la Haute Assemblée, il mérite cependant d'être signalé que si le même cas avait été soumis à la juridiction administrative sous le régime institué par l'article 10 du décret du 20 juillet 1934, ce n'est pas le surplus des « appointements normaux » qui aurait fait l'objet d'une réintégration, mais le montant total des sommes allouées à la gérante non-associée.

En définitive, bien qu'en principe les rémunérations de toutes natures, accordées à un gérant qui ne possède personnellement aucune part sociale, figurent valablement parmi les frais généraux de la société, il est deux hypothèses où elles doivent être comprises dans les bases de l'impôt :

a) pour leur montant total, lorsque, compte tenu du nombre de parts possédées par le conjoint ou les enfants non émancipés du gérant, la majorité des parts sociales appartient à l'ensemble des associés-gérants ;

b) pour la partie qui correspond à une distribution de profits sociaux, lorsque le chiffre des appointements du gérant non associé excède notablement la rétribution normale d'une personne occupant une situation analogue.

CHAPITRE III

LES FRAIS GENERAUX DE LA GERANCE ET LEUR REPERCUSSION SUR LES BENEFICES IMPOSABLES

Lors de la détermination des bases de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dû par une société à responsabilité limitée, il doit être réintégré dans les bénéfices tout d'abord les rémunérations qui sont allouées aux associés-gérants lorsque la gérance possède la majorité des parts sociales, ensuite les tantièmes qui leur sont distribués, que la gérance soit ou non majoritaire, et enfin, dans le cas où ils ne détiennent pas la majeure partie du capital social, la fraction des rétributions exagérées qu'ils ont pu percevoir.

Toutes ces sommes qui sont considérées par l'Administration des Contributions Directes comme une distribution de bénéfices imposables ne figurent pas valablement parmi les charges déductibles. Cependant, au point de vue de la gestion de l'entreprise, elles constituent incontestablement des frais généraux et c'est là une notable différence entre le bilan social d'une société à responsabilité limitée et son bilan fiscal. Mais, en toute hypothèse, les rémunérations accordées aux gérants, associés ou non, ne représentent qu'une partie des frais généraux. Les relations entre les gérants et la société entraînent d'autres dépenses qui, les unes viennent en diminution des bénéfices imposables, tandis que les autres ne sont pas regardées comme charges d'exploitation. Parmi les premières, citons en principe les intérêts servis aux gérants associés à raison des sommes versées par eux dans la caisse sociale en sus de leur part du capital, les allocations perçues par les gérants à titre de frais de voyage ou de représentation et les appointements servis par une société à responsabilité limitée au conjoint d'un associé-gérant.

En ce qui concerne les dépenses qui doivent être distraites des charges de l'entreprise et rapportées au bénéfice net, notons en particulier les intérêts statutaires et intérimaires versés aux associés-gérants, les allocations attribuées à la veuve ou aux héritiers d'un gérant qui possède la majorité des parts sociales, et enfin

les primes d'assurance-vie contractée au profit d'une société à responsabilité limitée sur la tête d'un gérant.

Ces différents points de vue comportent l'analyse suivante :

SECTION I

Charges déductibles

§ 1. — INTÉRÊTS DES COMPTES COURANTS DES ASSOCIÉS-GÉRANTS

Dans sa rédaction actuelle, l'article 7 du Code Général des Impôts Directs précise que, pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant notamment :
« les intérêts servis aux associés à raison des sommes versées par
« eux dans la caisse sociale, en sus de leur part du capital, quelle
« que soit la forme de la société, dans la limite de ceux calculés
« au taux des avances de la Banque de France majoré de deux
« points. Dans les sociétés par actions ou à responsabilité limitée,
« la déduction n'est admise, en ce qui concerne les sommes versées
« par les associés ou actionnaires possédant en droit ou en fait
« la direction de l'entreprise, que dans la mesure où ces sommes
« n'excèdent pas, pour l'ensemble desdits associés ou actionnaires,
« le montant du capital social ».

Ces dispositions datent de la loi du 13 janvier 1941 qui, d'une manière générale, a simplifié, coordonné et renforcé les dispositions du Code Général des Impôts Directs. Elles n'instituent pas une règle particulière aux associés-gérants de sociétés à responsabilité limitée, mais leur nouveauté incite à y consacrer un assez long commentaire.

Jusqu'à la réforme fiscale de 1934, on avait établi la distinction suivante : les intérêts payés aux associés, gérants ou non, en rémunération de sommes versées par eux dans la caisse sociale, en sus de leur part dans le capital, étaient déduits du bénéfice social si lesdites sommes présentaient le caractère de dépôts ou de prêts. Par contre, il en était tenu compte dans la détermination des bases de l'impôt lorsqu'elles étaient assimilables à des suppléments d'apports. Dans le premier cas, les intérêts touchés par les associés devaient supporter l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements conformément aux dispositions de l'ar-

ticle 38 de la loi du 31 juillet 1917, tandis que dans le second, ils en étaient exonérés.

Cette discrimination n'alla pas sans entraîner des difficultés et par l'article 7-3° du décret du 20 juillet 1934 — le même qui modifia la loi du 30 décembre 1928 — le législateur décida qu'à partir de 1935 (bénéfices de 1934) on devra comprendre dans les charges déductibles « les intérêts servis aux associés à raison des « sommes versées par eux dans la caisse sociale en sus de leur « part du capital, quelle que soit la forme de la société ». Par voie de conséquence, lesdits intérêts seront passibles de l'impôt sur le revenu des créances (cf. Circ. du 28 décembre 1934 n° 2080, p. 19 et Inst. Enregistrement du 30 juillet 1934 n° 4176).

Ainsi, on ne recherche plus si les sommes versées par les associés présentent le caractère d'un prêt, d'un dépôt ou d'un supplément d'apport. On déduit purement et simplement des bases imposables les intérêts servis aux bénéficiaires et on les soumet en même temps à l'impôt sur le revenu des créances.

A la suite de cette réforme, l'Administration constata que le taux des intérêts des versements effectués par les associés présentaient souvent un caractère anormal et, dès le 29 juillet 1939, le décret-loi fixant le régime fiscal des entreprises travaillant pour la défense nationale en instituant la limitation de leurs bénéfices, ne manque pas d'exclure des charges déductibles pour l'établissement du prélèvement limitatif « les intérêts d'avances ou de prêts « consentis par des personnes, sociétés, organismes ayant l'entre-
« prise directement ou indirectement sous leur dépendance ou sous
« leur direction dans la mesure où ils présenteront un caractère
« anormal ». Et l'article 3 du décret en question ajoute : « pour
« l'application de cette disposition, les intérêts payés sont consi-
« dérés comme anormaux dans la mesure où ils excèdent ceux
« calculés au taux des avances de la Banque de France majoré de
« deux points ».

La circulaire n° 2164 du 28 avril 1941 commentant ces dispositions, précise que : « eu égard au motif de leur exclusion, et « conformément à la doctrine antérieure de l'Administration, il « convient d'admettre que les dépenses de caractère anormal dont « la déduction est ainsi refusée, doivent être intégralement dis-
« traites des charges déductibles pour l'établissement de l'impôt
« sur les bénéfices industriels et commerciaux ».

Finalement la loi du 13 janvier 1941 devait, comme on le sait, intégrer la disposition du décret du 29 juillet 1939 dans la codifi-

cation des Impôts Directs. En fait, elle est allée plus loin et en même temps qu'elle a limité le taux des intérêts déductibles, elle a indiqué que la déduction en question n'est admise en ce qui concerne certains associés, que dans la mesure où leurs comptes courants n'excèdent pas le montant du capital social. Ainsi le nouveau texte apporte à la règle générale fixée par le décret du 20 juillet 1934 une double restriction :

D'une part, la loi du 13 janvier 1941 exprime que les intérêts des versements effectués en compte courant dans la caisse sociale par les associés « ne peuvent figurer parmi les charges déductibles » que dans la mesure où ils n'excèdent pas ceux calculés au taux « des avances de la Banque de France majoré de deux points ».

« La fraction excédentaire sera donc à réintégrer le cas échéant dans les bénéfices imposables ».

« Pour l'application de cette disposition, il sera fait état des « taux moyens annuels des avances de la Banque de France. Dès « lors, compte tenu de la majoration de deux points, le taux maximum des intérêts à admettre en déduction est de 5 % en 1939 « et en 1940 » (1).

En outre le taux des avances de la Banque de France ayant été maintenu à 3 % pendant les années 1941 et 1942, c'est encore à 5 % que le taux maximum demeure fixé pour ces deux années (B. O.-C. D. 1942, 2^e partie, n° 1, p. 10 ; 1943, n° 2, p. 118).

« Quant au taux des intérêts portés, il résulte des chiffres « ressortant de la comptabilité de l'entreprise, sans qu'il y ait « lieu de prendre en considération le taux net obtenu par les bénéficiaires eux-mêmes après paiement de l'impôt sur le revenu des « créances » (2).

D'autre part, le texte précise que, dans les sociétés par actions ou à responsabilité limitée, les intérêts servis aux sommes déposées en compte courant par les « associés ou actionnaires possédant en « droit ou en fait la direction de l'entreprise » ne sont admis en déduction, que dans la mesure où ces sommes n'excèdent pas pour l'ensemble desdits associés ou actionnaires, le montant du capital social.

Cette disposition doit s'entendre en ce sens que dans une société à responsabilité limitée au capital de 2 millions par exemple, et aux bilans de laquelle figurent au passif des comptes courants

(1) et (2) Circulaire 2179, pp. 21 et 22, § 31.

d'associés atteignant au total 3 millions, les intérêts afférents à l'excédent du total de ces comptes sur le capital social, c'est-à-dire à 1 million, sont à rattacher aux bénéfices imposables si l'ensemble des associés titulaires de comptes courants détient la majorité dans le capital social ou comprend les dirigeants de l'affaire, alors même que certains de ces associés n'exerceraient eux-mêmes aucune fonction dans l'entreprise (Circ. n° 2179, p. 22 § 32).

Ainsi, dans une société à responsabilité limitée, la déduction des intérêts des bénéfices imposables n'est admise en ce qui concerne certains associés qu'autant que leurs comptes courants n'excèdent pas le capital social. Cette restriction n'intéresse que les associés qui possèdent en droit ou en fait la direction de l'entreprise, c'est-à-dire ceux qui détiennent la majorité des parts sociales, sont investis par les statuts de la qualité de gérant ou exercent effectivement la gérance sans avoir été nommés à ces fonctions. Pour les autres associés, les intérêts servis aux sommes qu'ils déposent en compte courant sont admis en déduction quel que soit le montant des sommes productives d'intérêts.

Continuant à commenter la règle posée par l'article 7-3-3° du Code Général des Impôts Directs, la circulaire n° 2179 ajoute :

« Il est évident qu'il doit être tenu compte des variations qui peuvent se produire en cours d'exercice dans le montant des sommes versées en compte courant et dont l'excédent par rapport au capital social ne peut plus ouvrir droit à une déduction d'intérêts.

« D'autre part, si l'impôt sur le revenu des créances est définitivement pris en charge par la société au lieu et place de l'associé bénéficiaire, les sommes acquittées à ce titre doivent, conformément à la règle adoptée pour la liquidation dudit impôt, être regardées comme un supplément d'intérêt dont il convient de faire état pour l'application du nouvel article 7-3-3°.

« Enfin, dans le cas d'une société par actions ou à responsabilité limitée allouant un intérêt supérieur à celui calculé au taux des avances de la Banque de France majoré de deux points à des comptes courants excédant le montant du capital social et appartenant aux associés maîtres de l'affaire, il convient en premier lieu de faire application de la disposition spéciale aux sociétés de cette nature relativement au montant des sommes dont les intérêts sont susceptibles d'être admis en déduction et en second lieu seulement de celle, de portée générale, limitant le taux des intérêts déductibles. »

Un exemple permettra de mesurer la portée pratique des nouvelles dispositions :

Dans une société à responsabilité limitée au capital de 300.000 frs, les versements en compte courant des associés, gérants statutaires ou de fait, rémunérés par un intérêt de 6 % se sont élevés durant l'exercice 1942 (année civile), à 400.000 frs du 1^{er} janvier au 30 avril, et à 500.000 frs du 1^{er} mai au 31 décembre.

Il y aura lieu, dans cette hypothèse, de réintégrer dans les bénéfices imposables :

1° les intérêts afférents à la fraction des comptes courants excédant le capital social :

$(400.000 - 300.000) 6 \% \times \frac{4}{12}$	2.000
$(500.000 - 300.000) 6 \% \times \frac{8}{12}$	8.000

2° la fraction excédentaire des intérêts payés :

$300.000 \times 1 \%$	3.000
-----------------------------	-------

Total des intérêts à réintégrer 13.000

Si la société a pris en charge l'impôt sur le revenu des créances, au taux de 30 %, il y a lieu de majorer ce total de :

$13.000 \times \frac{30}{70}$	5.571
-------------------------------------	-------

et en définitive, le montant des sommes à réintégrer s'élève à 18.571

Notons enfin qu'en supprimant la déduction des intérêts des sommes versées dans la caisse sociale par les associés qui dirigent en droit ou en fait l'entreprise lorsque ces versements dépassent le montant du capital social, la loi du 13 janvier 1941 n'a pas enlevé à ces sommes le caractère de dépôts.

Aussi l'Administration de l'Enregistrement a-t-elle décidé que nonobstant leur non-déduction pour la perception de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, les intérêts dont il s'agit demeurent assujettis en l'état actuel de la législation à l'impôt sur le revenu des créances par application de l'article 38 de la loi du 31 juillet 1917 (Sol. 22 oct. 1941, Inst. 4595 § 6).

En définitive, les nouvelles dispositions ont pour conséquence que les intérêts distraits des charges déductibles pour l'établis-

ment de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux supportent ce dernier impôt et l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements qui est acquitté par apposition de timbres mobiles soit sur la quittance des intérêts s'il en est établie une, soit sur le compte lui-même, au regard de l'inscription relative à ces intérêts, lorsque les intérêts sont inscrits au débit ou au crédit d'un compte.

§ 2. — ALLOCATIONS POUR FRAIS DE VOYAGE OU DE REPRÉSENTATION

En principe, aucune somme n'est admise en déduction des rémunérations allouées aux associés-gérants lorsqu'ils possèdent la majorité des parts sociales et on réintègre purement et simplement leur montant dans le bénéfice social.

Cependant les dépenses d'ordre professionnel peuvent, à condition que leur existence et leur quotité soient établies, diminuer le montant des réintégrations. Encore faut-il que les frais dont la déduction est demandée ne constituent pas en fait un supplément de salaire ou une distribution déguisée des bénéfices sociaux.

C'est ainsi que le Conseil d'Etat a jugé que, même dans une société à responsabilité limitée où les associés-gérants possèdent la majorité des parts sociales, les frais de représentation qui leur sont alloués, en sus de leur traitement, doivent figurer parmi les charges déductibles des bénéfices imposables, dans la mesure où ces frais correspondent effectivement à des dépenses d'ordre professionnel et ne présentent pas le caractère d'un supplément de traitement (Arr. C. E., 23 mars 1936).

D'autre part, il résulte d'une décision de la Haute-Assemblée, rendue le 16 juin 1933 que d'une manière générale, l'Administration a le droit, en ce qui concerne les frais de voyage, de route et d'automobile, de faire une ventilation entre les dépenses faites dans l'intérêt de l'exploitant — ici des gérants — et celles « ayant effectivement pour objet exclusif le fonctionnement de l'entreprise ». Dans le même sens, une réponse ministérielle a indiqué que l'indemnité allouée à titre de frais de voyage à l'un des associés-gérants majoritaires d'une société à responsabilité limitée ne doit pas en principe être ajoutée aux appointements de l'intéressé pour être comprise avec eux dans les bases de l'impôt, mais qu'il importe de déterminer dans quelle mesure cette indemnité correspond à des dépenses ayant pour objet exclusif le fonctionnement de l'entre-

prise et peut par suite figurer dans les charges déductibles (Rép. E. SOULIER, dép., *J. O.*, 31 mai 1936, p. 1167, *B. O. C. D.*, 2^e partie, p. 94).

A la même époque, l'Administration a précisé que peut être admise dans les frais généraux la fraction des dépenses d'entretien et d'amortissement des voitures automobiles personnelles des associés-gérants qui se rapporte à l'utilisation de ces voitures pour les besoins de l'entreprise (Rép. P. BLANC, dép., *J. O.*, 25 juillet 1936, p. 1167, *B. O. C. D.*, 1936, 2^e partie, p. 174).

On se représente aisément les difficultés qui peuvent naître entre les Contrôleurs des Contributions Directes et les gérants des sociétés à responsabilité limitée. Les premiers réclament les pièces justificatives des frais dont la déduction est demandée tandis que les seconds se trouvent le plus souvent dans l'impossibilité de fournir des documents qui appuient leurs prétentions. S'il peut encore être assez facile à l'heure actuelle de produire une note d'hôtel ou de restaurant, comment apporter la preuve de toutes les dépenses qu'entraîne n'importe quel voyage d'affaires ? Et il faut avouer que le problème devient presque insoluble lorsque les gérants sont obligés de faire le départ entre les sommes qu'ils dépensent dans leur intérêt personnel et celles qui sont employées exclusivement au profit de la société.

Si les gérants ne produisent aucune justification des frais de voyage ou de représentation qu'ils prétendent avoir exposés pour les besoins de la société, l'Administration est-elle en droit, dans tous les cas, de ne pas compter ces dépenses parmi les frais généraux de l'entreprise ?

Il convient de rappeler en cette occasion que la circulaire n° 2123 du 10 mars 1938 a indiqué en ce qui concerne les administrateurs directeurs des sociétés anonymes, que les remboursements forfaitaires de frais qui leur sont alloués sont considérés comme une charge sociale déductible, sauf, bien entendu à réintégrer dans les bénéfices imposables la fraction des remboursements qui dépasserait sensiblement le montant des frais réellement supportés et correspondrait en fait à une distribution de produits sociaux. La même instruction, confirmée d'ailleurs par la Circulaire n° 2179 du 31 octobre 1941, p. 18 § 23, faisait remarquer que ce principe devait être appliqué, quelle que fût la situation des intéressés au regard de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers.

Ainsi, depuis la mise en application de l'article 13 de la loi du 4 mars 1943 qui autorise le conseil d'administration à adjoindre

un administrateur, à titre de directeur général, au président de ce conseil, on admet en déduction, pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, les rémunérations — y compris les remboursements forfaitaires de frais, — attribuées au président du conseil d'administration en sa dite qualité ou à l'administrateur provisoirement délégué dans ces fonctions (loi du 16 novembre 1940, art. 2) ou encore à l'administrateur adjoint au président, à titre de directeur général (Loi du 4 mars 1943, art. 13). On ne distingue pas si les remboursements de frais sont opérés sur justification ou fixés forfaitairement ; il appartient seulement au service des Contributions Directes, toutes les fois que le forfait paraît en disproportion notable avec les dépenses réellement effectuées, de provoquer toutes déclarations utiles de la société.

Rien n'empêche de transposer ce principe dans le domaine des sociétés à responsabilité limitée et de décider que les indemnités forfaitaires allouées aux gérants, associés ou non, à titre de frais de déplacement ou de représentation, seront, sous réserve du droit de contrôle de l'Administration, compris dans les charges déductibles des bénéfices taxables. Il semble néanmoins qu'il faille établir une distinction suivant que les gérants qui perçoivent les allocations sont associés ou non. Dans le premier cas, s'ils possèdent la majorité de parts sociales, leurs frais de voyage et de représentation ne seront acceptés en déduction que s'ils justifient qu'ils ont été exposés pour les besoins exclusifs de la société. Par contre, si les gérants associés sont minoritaires ou si les allocations pour frais de déplacement ou de représentation sont perçues par des gérants non associés, il n'y a pas de raison que les remboursements forfaitaires ne soient pas déduits des bases de l'impôt puisque dans l'une et l'autre hypothèse il ne peut s'agir d'une distribution déguisée des produits sociaux.

De toutes façons, il est opportun que les intéressés prennent des précautions telles qu'au cas où le service des Contributions Directes serait amené à contester le montant des frais de voyage ou de représentation, ils puissent sinon justifier la totalité des dépenses effectuées pour les besoins de la société, tout au moins celles qui peuvent à première vue paraître anormales ou exagérées, compte tenu de la nature ou de l'importance de l'entreprise sociale.

§ 3. — APPOINTEMENTS SERVIS AU CONJOINT D'UN ASSOCIÉ-GÉRANT

Il n'est pas rare — surtout dans les affaires de petite et moyenne importance — que le conjoint de l'exploitant fasse partie

du personnel de l'entreprise et touche des émoluments qui lui sont versés au même titre qu'aux autres employés.

Dans de nombreuses décisions, la doctrine administrative et la jurisprudence ont précisé que les appointements alloués au conjoint — mari ou femme — ne constituent une charge susceptible d'être déduite des bénéfices imposables que si les époux sont mariés sous un régime exclusif de communauté et si les salaires sont effectivement versés et correspondent au travail fourni par l'intéressé.

L'Administration et le Conseil d'Etat ont toujours été d'accord, en effet, pour considérer que le travail du chef d'entreprise directement intéressé à la prospérité de son affaire est suffisamment rémunéré par son bénéfice net et qu'en conséquence les appointements que l'intéressé s'attribue ne peuvent figurer parmi les charges déductibles. Et ce qui n'est pas admis pour le chef d'entreprise ne saurait l'être pour son conjoint s'il existe entre eux une étroite communauté d'intérêts. Ce ne sera donc que dans le cas où l'exploitant recueille en propre la totalité des produits de son exploitation — c'est-à-dire lorsque le régime matrimonial adopté par les époux est exclusif de communauté — que l'on pourra reconnaître à son conjoint la qualité de salarié.

Cette règle adoptée pour tous les commerçants et industriels exploitant à titre individuel doit-elle s'appliquer également lorsque les appointements sont alloués au conjoint d'un gérant d'une société à responsabilité limitée ?

Il est hors de discussion que la question ne peut se poser que si le gérant est associé. En effet, s'il ne possède aucune part sociale, le gérant doit être considéré comme employé de la société et les appointements qu'il perçoit, ainsi que ceux servis à son conjoint en raison de leur travail sont valablement admis en déduction pour l'établissement de l'impôt dû par la société.

Le problème est plus délicat lorsqu'il s'agit du conjoint d'un associé-gérant ou, pour toucher la réalité d'aussi près que possible, de la femme d'un associé-gérant, puisque pratiquement tous les cas qui ont fait l'objet de décisions ministérielles ou d'arrêts du Conseil d'Etat visent les rémunérations allouées aux femmes des associés-gérants employées dans l'entreprise sociale.

Dans une exploitation individuelle, le montant total des bénéfices revient au chef de l'entreprise et si ses intérêts sont communs avec ceux de son conjoint, il est normal que les appointements de l'un et de l'autre ne soient pas regardés comme une charge effective.

Par contre, dans une société à responsabilité limitée, l'ensemble des associés constitue une personnalité distincte de la personne même de chacun de ses membres et il n'est pas de l'intérêt des associés d'admettre que la femme d'un associé-gérant perçoive des émoluments alors qu'elle ne fait preuve d'aucune activité dans l'entreprise sociale. Les sommes qui seraient ainsi versées diminueraient les bénéfices à répartir entre les différents membres de la société sans que cette dernière en retire un avantage quelconque.

C'est pourquoi l'Administration a décidé, suivie en cela par le Conseil d'Etat, que les appointements attribués aux femmes des associés-gérants employées dans une société à responsabilité limitée peuvent figurer parmi les frais et charges pour la détermination des bases de l'impôt, même si le régime matrimonial des époux est celui de la communauté et si la majorité des parts sociales appartient à la gérance (Rép. HERARD et BOYER, *dép. J. O.*, 13 juillet 1929, p. 2528 et 30 juin 1930, p. 2480; Arr. C. E., 20 janvier 1936).

L'occasion a été fournie à la Haute-Assemblée de préciser cette jurisprudence et d'indiquer, en particulier dans un arrêt du 23 mai 1938, que dans une société ne comprenant que les deux frères dont chacun possède la moitié des parts sociales, les rémunérations allouées à leurs femmes doivent être réintégrées dans les bénéfices sociaux dès lors que les intéressées, bien qu'appelées à seconder éventuellement leurs maris dans la gestion des magasins de la société, ne sont pas liées à la société par un contrat de louage de travail et n'occupent dans l'entreprise aucun emploi permanent.

Ainsi, même dans le cas limite où la totalité du capital social appartient aux gérants, on peut inscrire parmi les charges d'exploitation les appointements perçus par leurs femmes à condition qu'ils correspondent à un travail continu et que leurs bénéficiaires puissent produire un contrat de services leur conférant certaines fonctions et leur allouant à ce titre une rémunération déterminée. A notre avis, le Conseil d'Etat admettrait la déduction desdites rémunérations même sans l'intervention d'un document écrit, pourvu que l'exercice effectif de leurs fonctions, résultant d'un accord tacite, soit établi en fait.

Ce qu'il y a de remarquable dans l'arrêt du 23 mai 1938, qui ne faisait d'ailleurs que confirmer une décision semblable du 3 mai 1937 concernant la femme d'un gérant possédant trente parts sociales sur trente-deux, c'est que les juges n'ont pas retenu, pour justifier la réintégration des rémunérations en cause dans les bases de l'impôt, le fait que les deux associés-gérants possédaient la totalité des parts sociales. Il semble pourtant que, dans cette hypothèse, les

règles adoptées en ce qui concerne les appointements de la femme d'un exploitant à titre individuel doivent trouver leur application puisque le travail des dirigeants de droit ou de fait de la société, directement intéressés à la prospérité de leur exploitation, est, comme celui d'un chef d'entreprise, normalement rétribué par le bénéfice net de chaque exercice.

Cette circonstance particulière n'a cependant pas échappé à la Haute Assemblée qui exige, dans le cas où la totalité des parts ou une très importante fraction du capital social appartient à l'ensemble des associés-gérants, que toutes justifications utiles soient fournies apportant la preuve que les femmes des associés-gérants occupent effectivement un emploi salarié dans la société.

SECTION II

Charges imposables

§ 1. — INTÉRÊTS STATUTAIRES ET INTÉRIMAIRES

Le partage des bénéfices réalisés par une société à responsabilité limitée s'effectue habituellement sous la forme d'une distribution annuelle de dividendes. Conformément aux dispositions de l'article 33 de la loi du 7 mars 1925, il est d'abord fait sur ces bénéfices un prélèvement d'un vingtième au moins, affecté à la formation d'un fonds de réserve, ce prélèvement cessant d'être obligatoire lorsque la réserve a atteint le dixième du capital social ; ensuite, le surplus des bénéfices est distribué suivant les prescriptions insérées dans les conventions sociales et le plus souvent il est fourni aux associés — gérants ou non — un premier dividende fixe de X % sur le montant de leur part, le reliquat des bénéfices étant enfin réparti entre la gérance et les associés suivant des pourcentages variables.

Quelle que soit la forme de la société, une jurisprudence constante du Conseil d'Etat confirmant la doctrine administrative considère les intérêts servis aux apports sociaux comme un élément essentiel du bénéfice. Les capitaux engagés par les associés trouvent en effet leur rémunération dans le bénéfice net de l'exploitation et les intérêts qui leur sont attribués ne constituent qu'une charge fictive de l'entreprise et doivent être réintégrés dans le bénéfice imposable. L'Administration a souligné, dans son instruction générale du 30 janvier 1928, art. 36, que ce principe est applicable en particulier

aux intérêts servis aux parts sociales dans une société à responsabilité limitée et une réponse ministérielle a précisé que les intérêts statutaires qui sont versés aux porteurs de parts, même non gérants, doivent être distraits des frais généraux et rapportés aux bénéfices nets (Rép. BOUGÈRE dép., *J. O.*, 14 nov. 1929, p. 3136).

D'autre part, ces mêmes intérêts sont assujettis à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, à l'exception de ceux revenant aux deux associés-gérants désignés pour bénéficier de l'exemption et dans les limites d'un maximum de 50.000 frs pour chacun d'eux. Ainsi, ils supportent à la fois l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et l'impôt créé par la loi du 28 juin 1872. Toutefois la société à responsabilité limitée constituant des personnes morales distinctes de la personnalité des membres qui les composent — aucun membre n'est tenu vis-à-vis des créanciers sociaux au delà de son apport, — il convient, du moins en théorie, de faire le départ entre l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux qui reste à la charge définitive de l'entreprise sociale — les associés n'étant pas imposés personnellement pour leur part dans les bénéfices, — et l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières dont la société, seulement obligée d'en faire l'avance, peut récupérer le montant auprès des associés qui en définitive sont les seuls redevables. Au point de vue fiscal, on peut donc soutenir que, bien que les mêmes sommes soient cotisables à deux cédules différentes, il n'y a pas superposition d'impôt puisque la charge de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux incombe à la société et celle de la taxe sur les capitaux mobiliers aux associés. En fait, ce sont ces derniers qui supportent le poids de cette double taxation puisque finalement dans la détermination des bénéfices qui leur sont distribués, il doit être tenu compte de l'un et l'autre impôt.

Il ne peut être toutefois établi d'imposition au titre de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux que dans la mesure où les sommes distribuées correspondent au bénéfice net du dernier exercice. L'article 6 du Code Général des Impôts Directs est formel sur ce point lorsqu'il précise que le bénéfice imposable est celui réalisé au cours du dernier exercice comptable, que celui-ci s'étende sur une période inférieure, égale ou supérieure à douze mois. Il ne faudrait pas cependant conclure de cette disposition que dès l'instant où les intérêts servis aux associés ne seront pas prélevés sur un bénéfice, ils figureront valablement dans les frais généraux. En principe, les sommes distribuées en l'absence de bénéfices proviendront de réserves qui ont été faites au cours d'exercices excédentai-

res et soumises, lors de leur constitution, à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Dans ces conditions, il serait anormal de tenir compte une nouvelle fois, lors de la détermination des bénéfices taxables, de sommes qui ont déjà supporté l'impôt et c'est pourquoi la circonstance qu'une société à responsabilité limitée distribue à ses associés des intérêts prélevés sur des réserves restera sans influence sur le montant de l'impôt cédulaire dont elle pourra être redevable.

Les intérêts alloués aux capitaux engagés viennent donc en diminution des bases imposables lorsqu'ils sont prélevés sur des sommes dont il a été tenu compte lors de l'établissement de l'impôt dû par la société au titre des exercices précédents. Il ne saurait y avoir de discussion sur ce point, mais que décider lorsque en l'absence de tout profit social, antérieur ou actuel, des intérêts sont attribués aux apporteurs ? L'article 34 de la loi du 7 mars 1925 prévoit cette hypothèse, dans les termes suivants : « il peut être « stipulé dans l'acte de la société, mais seulement pour la période « de temps nécessaire à l'exécution des travaux qui, d'après l'objet « de la société, doivent précéder le commencement de ses opéra- « tions, que les associés auront droit à des intérêts à un taux déter- « miné, même en l'absence de bénéfices ».

Cette clause a pour but de permettre aux associés de ne pas laisser leurs capitaux improductifs pendant le laps de temps nécessaire à la mise en train de l'entreprise. Que les résultats de l'exploitation soient déficitaires ou insuffisants, il sera ainsi alloué aux apporteurs des intérêts intérimaires. Les sommes versées à ce titre pourront-elles être comprises dans les frais généraux déductibles ?

On serait porté à le croire à la lecture du dernier paragraphe de l'article 34 précité qui stipule que « le montant des intérêts ainsi « payés doit être compris parmi les frais de premier établissement « et réparti avec ces frais, suivant le mode et dans le délai que « doivent fixer les statuts, sur les années qui présenteront des « bénéfices ». Pourtant ce point de vue n'a pas été adopté par l'Administration des Contributions Directes qui a décidé que les intérêts ne sauraient être compris dans les frais généraux déductibles pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (Rép. CATALAN et TRICOTEAUX, dép., *J. O.*, 10 sept. 1929, p. 2913 et 2914).

Cette conception se justifie par le fait que les intérêts intérimaires sont portés à un compte frais de la société qui est soldé ultérieurement par prélèvement sur les bénéfices. Il ne s'agit donc

pas en réalité d'un prélèvement sur le capital — comme pourrait le laisser supposer leur distribution en l'absence de tout bénéfice, — mais plutôt d'intérêts payés quelques mois à l'avance. Il est donc logique d'imposer les revenus en question l'année où ils sont mis à la disposition des associés, et non lors du premier exercice bénéficiaire.

§ 2. — ALLOCATIONS ATTRIBUÉES A LA VEUVE
OU AUX HÉRITIERS D'UN GÉRANT

Confirmant sur ce point la doctrine administrative, la loi du 13 janvier 1941 n'a pas manqué d'ajouter les dépenses de personnel dans l'énumération des charges déductibles du bénéfice imposable et a modifié en conséquence l'article 7-3-1° du Code Général des Impôts Directs.

Les dépenses relatives au personnel comprennent non seulement toutes les sommes versées aux employés, ouvriers, voyageurs ou représentants qui concourent par leur activité à la bonne marche de l'entreprise, mais encore celles qui peuvent revenir aux intéressés ou à leurs ayants-droit, après la cessation de leurs fonctions, en considération des services antérieurement rendus. Dans cette hypothèse, l'Administration et la jurisprudence du Conseil d'Etat admettent que les pensions de retraite servies par un industriel à ses anciens employés ou ouvriers, ou les secours alloués chaque année à d'anciens agents et à leur famille constituent pour le personnel des avantages indirects attachés à ses fonctions, et soient dès lors régulièrement compris comme tels dans les dépenses d'exploitation (Cf. Arr. C. E., 15 juin 1942).

Les mêmes principes s'appliquent en ce qui concerne les gérants de sociétés à responsabilité limitée et leur famille. Si l'ensemble des associés-gérants ne possède pas la majorité des parts sociales, les rémunérations des gérants sont admises en déduction des bases de l'impôt et les allocations qui peuvent être attribuées à la veuve ou aux héritiers de l'un d'eux figurent valablement parmi les charges déductibles dès lors qu'il est démontré qu'elles ont été accordées en raison des services rendus par le défunt à la société. La conclusion est évidemment identique s'il s'agit d'un gérant non associé, que la gérance soit ou non majoritaire.

Par contre, il en va différemment lorsque la majorité des parts sociales est détenue par les associés-gérants. Les rémunérations revenant aux intéressés ne peuvent pas alors être retranchées des

bénéfices, et comme les allocations attribuées à la veuve ou aux héritiers d'un associé-gérant constituent un avantage indirect attaché aux fonctions exercées par le défunt et sont par conséquent assimilables, au point de vue fiscal, à un complément d'appointements, elles doivent suivre le même sort que ces derniers et rester comprises dans les bénéfices imposables (cf. Rép. Alf. WALLACH, *dép.*, *J. O.*, 18 février 1933, p. 184).

En définitive, deux conditions paraissent nécessaires pour que les allocations de l'espèce soient regardées comme une charge déductible : a) il faut qu'elles soient accordées en considération des services rendus par le défunt à la société et, en particulier, le fait qu'elles ont été servies en vertu des statuts ne saurait suffire à justifier leur inscription parmi les frais généraux ;

b) elles doivent être attribuées à la veuve, aux héritiers ou aux ayants droit d'un gérant non associé ou d'un associé remplissant les fonctions de gérant, dès lors qu'au moment de son décès la majeure partie du capital social n'appartenait pas à l'ensemble des associés-gérants.

§ 3. — PRIMES D'ASSURANCE-VIE

CONTRACTÉE PAR UNE SOCIÉTÉ A RESPONSABILITÉ LIMITÉE SUR LA TÊTE D'UN GÉRANT

Jusqu'à fin 1941, la thèse administrative confirmée par la jurisprudence du Conseil d'Etat admettait que les primes d'une assurance sur la vie souscrite par une société à responsabilité limitée sur la tête d'un de ses gérants, en garantie du préjudice que son décès entraînerait pour l'entreprise sociale, pouvaient être déduites comme frais et charges des bénéfices assujettis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Dans ce cas, les sommes versées à la société, soit à l'échéance du contrat, soit au décès du gérant, étaient comprises dans les recettes sociales pour l'évaluation du bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel elles étaient encaissées. Ces principes trouvaient leur application, que l'assurance soit contractée sur la tête de gérants, associés ou non (Cf. Rép. Ch.-L. COUTEL et BERTHÉZENNE, *J. O.* des 8 et 12 avril 1933, pp. 2009 et 2206, Arr. C. E., 14 novembre 1938).

De même, les primes payées par une société à responsabilité limitée pour une assurance-vie souscrite, non à son profit, mais au bénéfice de ses gérants, étaient également déductibles des bénéfices imposables, à condition qu'il s'agisse de gérants non associés, ou

que l'ensemble des associés-gérants ne détint pas la majorité des parts sociales. En effet, les sommes versées par la société présentaient alors le caractère d'un complément de rémunérations et ne pouvaient en cette qualité être comprises dans les frais généraux, que dans les mêmes conditions que les appointements eux-mêmes (Cf. Rép. L. SALETTE, dép., *J. O.* du 17 juillet 1931, p. 3715).

Par contre, il avait été précisé que le remboursement de sommes reçues en compte courant ne constituant pas une dépense d'exploitation, les primes annuelles des assurances mixtes contractées à son profit par une société à responsabilité limitée sur la tête de ses associés-gérants en vue de rembourser, au moyen du capital stipulé, les sommes versées en compte courant par lesdits associés dans la caisse sociale, ne sauraient figurer non plus parmi les charges d'exploitation et devaient être considérées comme un placement de fonds disponibles de la société (Rép. MARTINAUD-DEPLAT, dép., *J. O.* du 16 février 1935, p. 533).

Dans le même ordre d'idées, le Conseil d'Etat avait jugé que la déduction des primes payées au titre d'un contrat d'assurance-vie destiné à garantir le paiement d'une dette ne pourrait être admise qu'autant que le paiement de la dette présentait le caractère d'une charge d'exploitation (Arr. C. E., 10 janvier et 31 janvier 1938, *Gazette du Palais*, 8 mars et 5 avril 1938).

En définitive, la doctrine administrative et la jurisprudence relativement récente du Conseil d'Etat autorisaient l'inscription des primes d'assurance-vie parmi les frais généraux lorsque le contrat était souscrit sur la tête d'un gérant, soit au profit de la société — le capital étant à l'échéance compris dans les résultats de l'entreprise, — soit au profit du gérant lui-même, les primes versées par la société constituant alors un accessoire de la rémunération perçue par l'intéressé déductible dans les mêmes conditions que cette dernière.

A la suite de l'institution du prélèvement temporaire sur les excédents de bénéfices, la conclusion des contrats d'assurance-vie a connu auprès des contribuables une extrême faveur, les compagnies d'assurances ayant, en outre, su avec à propos mettre en valeur la formule des contrats à prime unique.

L'Administration voyant disparaître une grosse part des sommes servant de bases au calcul de l'impôt cédulaire et du prélèvement temporaire, s'est émue d'une telle situation et a trouvé dans la nouvelle définition du bénéfice net donnée par la loi du 13 janvier 1941 et reprise par l'article 7 2° du Code Général des

Impôts Directs, les raisons de modifier sa doctrine. Elle a exposé sa nouvelle manière de voir dans le *Bulletin Officiel* n° 9 de 1941 dont nous reproduisons les termes :

« Il a été signalé à l'Administration que les entreprises industrielles et commerciales sont fréquemment sollicitées de souscrire des assurances sur la vie, désignées sous différents vocables, sur la tête de leurs dirigeants ou de certains collaborateurs.

« Les démarcheurs qui proposent ces assurances font généralement valoir que le montant des primes est déductible des bénéfices pour l'établissement de l'impôt cédulaire et, par voie de conséquence, du prélèvement temporaire sur les excédents de bénéfices. Il en résulterait que la charge de ces primes serait atténuée, pour les entreprises, dans une proportion correspondant au taux dudit prélèvement.

« Or, les principes applicables en matière de déduction de primes d'assurances par les entreprises industrielles et commerciales sont actuellement les suivants :

« Aux termes de l'article 7 2° du Code Général des Impôts Directs, le bénéfice pris en considération pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, cette différence étant diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. Les seules dépenses ou charges déductibles sont, dès lors, celles qui affectent sans contre-partie l'actif net ou sont destinées à parer à une diminution probable de la valeur de cet actif.

« Il s'ensuit que les primes d'assurances payées par les entreprises en vertu de polices souscrites à leur profit ne peuvent figurer parmi lesdites charges que lorsqu'elles se rapportent à la couverture d'un risque dont la réalisation entraînerait directement et par lui-même la perte d'un élément déterminé de l'actif ou une charge de l'exploitation. Tel est, par exemple, le cas du risque incendie.

« Quant aux primes payées pour des assurances contractées au profit de tiers, elles ne sont déductibles que si elles ont par elles-mêmes le caractère de charges d'exploitation.

« De ces principes découlent notamment les solutions suivantes :

« 1° Assurances contractées au profit de l'entreprise elle-même sur la tête de son personnel dirigeant ou de certains collabora-

« leurs. En règle générale, ces assurances ont pour objet de com-
« penser le préjudice qui résulterait pour l'entreprise du décès de
« la personne visée au contrat.

« Or, s'il se réalise, le risque de décès de celui qui est ainsi
« visé (Chef d'entreprise, Président de société, Administrateur,
« Directeur Général, Directeur ou autre collaborateur) n'entraî-
« nera pas par lui-même une perte ou une charge, car il n'affectera
« pas un élément de l'actif. Il n'en résultera qu'un manque à
« gagner éventuel, non susceptible de s'inscrire en perte ou en
« frais dans la comptabilité et qui d'ailleurs — s'il se produit —
« diminuera le montant des bénéfices imposables ultérieurement.

« Il apparaît ainsi que les primes versées en exécution de tels
« contrats ayant pour objet de constituer à des échéances variables
« des capitaux supplémentaires, doivent être considérées comme
« un placement de fonds disponibles des entreprises. Elles doivent,
« dès lors, être exclues des charges déductibles pour l'établissement
« de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

« 2° Assurance contractée au profit d'un tiers appointé nommé-
« ment désigné au contrat. — Dans ce cas, la prime versée par
« l'entreprise ne peut être considérée comme une dépense d'explo-
« itation que si elle constitue l'accessoire de la rémunération du
« tiers pour qui le contrat souscrit présente le caractère d'un avan-
« tage complémentaire du salaire proprement dit.

« Le montant de la prime ne pourra dès lors être inscrit dans
« les frais généraux que si l'entreprise justifie qu'elle constitue un
« élément de la rémunération de l'assuré. Dans cette hypothèse,
« il lui appartiendra de faire distinctement figurer cette prime dans
« le décompte de la rétribution du bénéficiaire qu'elle doit déclarer
« annuellement en vertu de l'article 70 du Code Général.

« Il conviendra de considérer comme caduques toutes solutions
« antérieures contraires, ces solutions n'étant plus compatibles
« avec la définition du bénéfice imposable telle qu'elle résulte de la
« nouvelle codification annexée à la loi du 13 janvier 1941. »

L'Administration a donc modifié complètement son point de
vue, et dorénavant les primes d'assurances souscrites au profit
d'une société à responsabilité limitée sur la tête d'un de ses gérants
doivent rester comprises dans les bases de l'impôt. Bien que la
solution précitée ne le précise pas, il est hors de doute que dans ce
cas seul le profit résultant du placement des fonds, c'est-à-dire
l'excédent sur le total des primes versées de la somme encaissée

par la société, au décès du gérant ou à l'échéance du contrat, sera retenu dans les bénéfices imposables.

D'autre part, lorsque l'assurance est contractée au profit d'un gérant, les primes payées par la société restent déductibles si elles constituent un accessoire de la rémunération de l'assuré, à condition bien entendu que le gérant soit non associé, ou que les associés-gérants ne détiennent pas la majeure partie du capital.

Ainsi, la solution administrative règle bien la situation des entreprises au regard des primes en question, mais elle ne contient que fort peu de précisions en ce qui concerne le régime fiscal des bénéficiaires, si ce n'est qu'elle stipule, dans la deuxième hypothèse, que le montant de la prime devra figurer sur l'état des salaires à produire avant le 31 janvier de chaque année.

Cette déclaration conduira à une reprise de la prime, tant au titre de l'impôt sur les traitements et salaires que de l'impôt général dû par le gérant. C'est là en fait une conclusion assez étonnante, puisque la personne au profit de laquelle l'assurance est souscrite n'a perçu aucune somme à ce titre. Or, l'impôt cédulaire ne porte en principe que sur les sommes qui ont fait l'objet d'un paiement effectif, et non sur celles qui ont été simplement mises à la disposition des ayants-droit (cf. art. 62 C. G. I. D. ; circ. 2179 du 31 oct. 1941, pp. 105 et 106). Il semblerait donc logique de ne pas soumettre à l'impôt sur les salaires le montant des primes puisque le gérant ne les a pas perçues.

La thèse administrative se justifie cependant par le fait que les dites sommes étant considérées comme un élément de la rémunération de l'assuré, il n'a dépendu que de l'intéressé d'en percevoir le montant. C'est d'ailleurs pour cette raison que dès 1928 il avait été indiqué que les primes d'une assurance-mixte sur la vie contractée par une société à responsabilité limitée au profit de ses gérants devaient cotiser au nom des bénéficiaires à la cédule des traitements et salaires (Rép. P. ESCUDIER, *J. O.*, 31 octobre 1928, p. 2496).

En ce qui concerne l'impôt général sur le revenu, ses bases sont les mêmes que celles retenues pour l'assiette des impôts cédu-laires et, par conséquent, elles doivent être établies en tenant compte du montant des primes acquittées par la société.

Telles sont les conclusions auxquelles on aboutit en interprétant la nouvelle doctrine administrative. Bien entendu, la jurisprudence ne s'est pas encore prononcée sur son bien-fondé, mais il est à redouter que les sociétés à responsabilité limitée qui auront

contracté à leur profit des assurances sur la tête de leurs gérants, se les voient discuter par le Service des Contributions Directes.

A notre avis, le Conseil d'Etat ne manquera pas de sanctionner la thèse du Ministère des Finances, même si les souscripteurs de contrat n'ont pas adopté une formule entraînant, ou presque, la disparition des bénéfices à retenir pour l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et le prélèvement temporaire. Certes, les contribuables pourront arguer de leur bonne foi, mais il est incontestable que la notion de bénéfice net telle qu'elle est précisée par l'article 7 du Code Général pose un principe qui ne permet pas d'autre conclusion que celles mises en lumière dans le *Bulletin Officiel* précité. Lorsque l'assurance est contractée au profit de la société sur la tête d'un de ses gérants, le décès du titulaire n'a pas pour conséquence de modifier la valeur des éléments de l'actif, et le fait que les primes sont versées à un organisme différent de l'entreprise sociale ne saurait être pris en considération puisque les souscripteurs ont la certitude de récupérer, à l'échéance du contrat, un capital supérieur aux sommes acquittées.

DEUXIÈME PARTIE

LES IMPOTS PERÇUS SUIVANT LES RÈGLES DU DROIT COMMUN

TITRE I

L'IMPOT SUR LES TRAITEMENTS ET SALAIRES

Lors de la promulgation de la loi du 7 mars 1925, l'Administration des Contributions Directes et le Conseil d'Etat avaient eu déjà l'occasion de se prononcer sur le mode d'imposition des appointements alloués aux gérants ou administrateurs des sociétés visées à l'article 19 du Code du Commerce.

Il avait été ainsi décidé que les rétributions versées aux associés en nom collectif et aux gérants des sociétés en commandite simple ou par actions devaient être réintégrées dans le bénéfice net à soumettre à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et n'avaient pas à supporter l'impôt sur les traitements et salaires. Par contre, les émoluments servis aux administrateurs délégués pour leur travail spécial de direction, admis en déduction des bénéfices réalisés par les sociétés anonymes et échappant par ailleurs à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, étaient cotisables à la cédule des traitements et salaires.

Les raisons de cette distinction doivent être recherchées dans le fait que la situation des associés en nom collectif et des gérants des sociétés en commandite ne saurait être assimilée à celle d'un employé, mais qu'elle est identique à celle d'un exploitant individuel et que le travail des intéressés trouve sa rémunération dans le bénéfice net de l'entreprise (1). Pour l'administrateur délégué, il en va différemment, puisqu'il n'est qu'un mandataire révocable de la société, salarié à raison de son activité et non en fonction des capitaux qu'il a pu engager dans l'affaire.

Lorsque la société à responsabilité limitée fait son apparition,

(1) Cf. Instruction du 31 janvier 1928, n° 25.

la question se pose de savoir si les diverses rémunérations susceptibles de revenir aux gérants suivront le même sort que celles des associés en nom et des gérants de sociétés en commandite ou seront soumises à l'impôt sur les traitements et salaires comme celles des administrateurs délégués.

Le problème apparaît d'autant plus délicat que la nouvelle forme de société tient à la fois de la société de personnes et de la société de capitaux. Elle se rapproche du premier type par le rôle prépondérant que joue l'*intuitus personæ* lors de sa constitution, et aussi par la non-négociabilité des parts sociales et les restrictions apportées par le législateur à leur libre cession. Mais elle ressemble à la société de capitaux en ce que le capital est divisé en parts unitaires et la responsabilité de chaque membre limitée au montant de son apport.

Aussi conviendra-t-il, pour déterminer le mode de taxation applicable aux rémunérations du gérant de société à responsabilité limitée, de tenir compte du caractère mixte de la société et également du fait qu'aux termes des articles 24 et 36 de la loi du 7 mars 1925, le gérant est un mandataire révocable seulement pour des causes légitimes, et dont la mort, lorsqu'il est associé, n'entraîne pas la dissolution de la société sauf stipulation contraire des statuts.

Comme nous avons déjà eu occasion de le signaler, les gérants sont généralement choisis parmi les associés, mais aucune disposition législative ne met obstacle à ce qu'ils soient pris en dehors. C'est pourquoi, après avoir indiqué comment sont déterminées les bases de l'impôt sur les traitements et salaires, nous examinerons successivement comment sont taxées les rémunérations des gérants associés et celles qui reviennent à des gérants qui ne possèdent aucune part sociale.

CHAPITRE PREMIER

LES BASES D'IMPOSITION

La loi du 31 juillet 1917 qui a introduit dans notre législation l'impôt sur les traitements et salaires stipulait dans son article 25 que « l'impôt est dû, chaque année, à raison des traitements, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères dont « les intéressés ont *bénéficié* au cours de l'année précédente ». Bien qu'elle ait été reprise sans changement dans les décrets de codification du 15 octobre 1926, article 45 et du 27 décembre 1934, article 63, la formule employée manquait de clarté, en ce sens qu'elle n'indiquait pas sans ambiguïté quel était le fait générateur de l'impôt. Devait-on considérer qu'un redevable avait « *bénéficié* de revenus imposables » seulement lorsqu'il les avait encaissés effectivement ? Ou suffirait-il que certaines sommes soient mises à la disposition de l'intéressé, qui restait libre d'en effectuer ou d'en différer l'encaissement ? En fait, l'Administration avait été amenée à préciser dans de nombreuses réponses ministérielles que les sommes imposables comprenaient, d'une part, celles qui avaient été réellement perçues par leurs attributaires, d'autre part, celles qui avaient été mises à leur disposition, à condition qu'il n'ait dépendu que des ayants droit d'en toucher le montant.

A ce dernier point de vue, il arrive parfois qu'une gêne passagère de trésorerie oblige une société à responsabilité limitée à différer le paiement des appointements inscrits au compte courant d'un gérant, associé ou non. Cette inscription doit-elle être considérée comme suffisante pour justifier l'imposition des sommes en faisant l'objet ? La jurisprudence du Conseil d'Etat opère la distinction suivante : si, pour ne pas augmenter les difficultés de trésorerie, c'est le gérant lui-même qui a remis à une date ultérieure le retrait des émoluments inscrits à son compte, il convient d'admettre que le montant desdits émoluments a été mis à la disposition de l'intéressé (1) ; en revanche, si le gérant justifie avoir fait — sans succès — les diligences nécessaires en vue du retrait des sommes en question (2) l'impôt n'est pas exigible malgré l'inscription au

(1) Cf. Arr. C. E., 11 mai 1936, 2 novembre 1938.

(2) Cf. Arr. C. E., 14 novembre 1938.

Nota. — Par diligences nécessaires, l'Administration entend soit une sommation, soit une demande en justice tendant au paiement des sommes portées en compte.

compte courant. Il en est de même si le traitement du gérant inscrit à son compte courant a été laissé en suspens à l'instigation du conseil d'administration (arr. C. E., 11 mai 1926). En d'autres termes, il faut rechercher, dans chaque espèce, si c'est bien l'insolvabilité de la société, ou tout au moins une gêne passagère de trésorerie qui a mis le gérant dans l'impossibilité de percevoir les rémunérations portées au crédit de son compte courant.

Il se peut également que la situation déficitaire d'une société à responsabilité limitée ne lui permette pas de verser en totalité les sommes qui ont été allouées à un de ses gérants à titre d'appointements et inscrites à son compte. Le bénéficiaire doit-il, en ce cas, être imposé sur la totalité des émoluments dont son compte courant a été crédité au cours de l'année précédant celle de l'imposition, ou seulement pour la quote-part des appointements qui a fait l'objet d'un paiement effectif ? Si les sommes constituant le solde créditeur du compte n'ont donné lieu de la part du gérant à aucun reversement dans la caisse sociale avant la fin de l'exercice au cours duquel son compte a été crédité (1) ou si l'intéressé a fait abandon à la société du solde créditeur en question, l'intégralité des émoluments doit être soumise à l'impôt. Le Conseil d'Etat a jugé en particulier (2) que si, au cours d'une année, un associé-gérant d'une société à responsabilité limitée, ayant été crédité d'une somme de 36.000 francs en raison de ses fonctions, abandonne à la société les 17.500 francs représentant le montant du solde créditeur de son compte courant, la base de l'imposition s'élève à 36.000 francs et non à 18.500 francs, somme qui a été seulement retirée par le titulaire du compte. On ne peut, en effet, soutenir valablement que les 17.500 francs dont l'abandon a été consenti à l'entreprise sociale n'ont pas été à la disposition de leur bénéficiaire. En faisant abandon à la société du solde créditeur de son compte, le gérant en dispose et il est logique que les sommes en question, lui ayant été définitivement acquises, supportent l'impôt.

C'est à une conclusion différente qu'on aboutira lorsque les appointements qui n'ont pas été touchés en totalité donneront lieu de la part du gérant à un reversement dans la caisse sociale, avant la fin de l'exercice au cours duquel le compte du bénéficiaire a été crédité. Il a été jugé dans ce sens qu'un gérant qui a reversé dans l'actif social à la date du 31 décembre les sommes reçues par

(1) Cf. Arrêt. C. E., 8 mars 1937.

(2) Cf. Arr. C. E., 28 novembre 1938.

lui au cours de l'année à titre de salaires, doit être réputé n'avoir perçu pendant ladite année aucun salaire en sa qualité de gérant (arr. C. E., 12 avril et 26 mai 1933). Dans ce cas, le traitement alloué ne saurait être considéré comme ayant été à la disposition de l'intéressé et en conséquence, il n'y a pas lieu de soumettre son montant ni à l'impôt cédulaire, ni à l'impôt général sur le revenu dus au titre de l'année suivant celle du versement en compte courant.

Telle est la jurisprudence qui s'appliqua jusqu'en 1939. A cette époque, le décret-loi du 10 novembre 1939 (art. 9 et 10), qui institua la perception de l'impôt par voie de retenue à la source, et le décret d'application du 31 décembre 1939 (art. 9), décidèrent que la base de l'impôt serait constituée par le montant net des sommes imposables payées aux bénéficiaires à partir du 1^{er} janvier de l'année de l'imposition, à l'exception de celles que les intéressés étaient normalement en droit de percevoir avant cette date. De ce régime, qui ne trouva application qu'en 1940, il résultait que lorsque les paiements se rapportaient à une période déterminée à l'échéance de laquelle les intéressés étaient normalement en droit de les percevoir, la date à considérer pour l'application de l'impôt était celle de l'expiration de cette période (Cf., *B. O. C. D.* 1940, n° 3, p. 199).

Enfin, la loi du 13 juin 1941 modifia et simplifia les règles antérieures, en décidant que l'impôt porte chaque année sur les traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères payés aux intéressés au cours de la même année (art. 62 du Code des Impôts Directs). Commentant ces nouvelles dispositions, la circulaire n° 2179 du 31 octobre 1941, page 105, souligne que : « la seule date à envisager pour l'application de l'impôt est, « en principe, celle du paiement des traitements, salaires, pensions « et rentes viagères. Les revenus de l'espèce qui sont payés au « cours de l'année d'imposition doivent, en conséquence, entrer en « compte pour l'établissement de l'impôt sans qu'il y ait lieu de « distinguer suivant la période à laquelle ils se rapportent ou la « date à laquelle se place leur échéance...

«... Les sommes payées doivent, en principe, s'entendre de « celles qui ont fait l'objet d'un paiement effectif, soit par verse- « ment en numéraire, soit par tout autre moyen (virement de « banque, paiement par mandat-poste, inscription au crédit d'un « compte, etc...). Par contre, les sommes qui ont été simplement « mises à la disposition des ayants-droit sans avoir été effective-

« ment payées ou inscrites au crédit du compte des bénéficiaires
« ne sont pas soumises à l'impôt. »

Ainsi, par suite de l'application du mode de perception par voie de retenue à la source, l'impôt n'atteindra plus chaque année les traitements, indemnités ou tantièmes dont les gérants auront bénéficié au cours de l'année précédente, comme sous la législation antérieure à 1940, mais ceux qui auront été payés au cours de la même année. La doctrine administrative et la jurisprudence du Conseil d'Etat rappelées ci-dessus et qui concernent la détermination de l'époque où les revenus deviennent imposables conservent-elles néanmoins toute leur valeur ? Une distinction semble devoir être établie suivant que le paiement des appointements dûs aux gérants s'effectue par inscription au crédit d'un compte courant ou par un autre moyen. Lorsque les rémunérations qui reviennent à un gérant lui sont versées en numéraire, font l'objet d'un virement en banque, ou sont payées par mandat-poste, elles sont imposables au cours de l'année du paiement.

La circulaire 2179 précitée dit que la même solution s'appliquera en cas d'inscription des sommes de l'espèce au crédit d'un compte. Cette conclusion n'appelle aucun commentaire lorsque la situation de trésorerie de l'entreprise sociale permet au bénéficiaire de retirer les émoluments portés au crédit de son compte. Il en est autrement si le gérant, faisant les « diligences nécessaires » auprès de la société, se trouve dans l'impossibilité de percevoir les sommes qui lui sont allouées. Ce qui prouve que l'on doit encore s'inspirer de la jurisprudence antérieure à la loi du 13 janvier 1941 et considérer comme payés et par conséquent imposables les appointements portés au crédit d'un compte, sauf au titulaire de ce compte de prouver qu'en fait il ne peut, malgré sa volonté, percevoir en espèces le montant desdits appointements.

Comme le note l'instruction administrative, en ce qui concerne les arrérages de pension, il ne saurait être question, lors de l'établissement de l'impôt, de tenir compte des émoluments revenant aux gérants qui sont simplement échus mais n'ont fait l'objet d'aucun paiement dans le sens employé ci-dessus.

CHAPITRE II

REMUNERATIONS DES GERANTS NON ASSOCIES

Lorsque le gérant ne possède aucune part sociale, il n'existe pas à vrai dire de difficulté, puisque le bénéficiaire des appointements fixes, des tantièmes ou des allocations proportionnelles au chiffre d'affaires est assimilable sans discussion à n'importe quel employé ou ouvrier de l'entreprise sociale. On ne peut soutenir qu'il est rémunéré en raison des capitaux qu'il a engagés dans la société et par conséquent toutes les rétributions qu'il perçoit sont soumises à l'impôt sur les traitements et salaires dans les conditions habituelles.

L'Administration des Contributions Directes n'a d'ailleurs pas manqué de partager cette opinion et son instruction du 5 août 1925 précise que les émoluments fixes et les tantièmes servis statutairement ou non aux gérants non associés devront supporter l'impôt sur les traitements et salaires.

Pour qu'il en soit ainsi, il faut que les rétributions allouées pour l'exercice effectif des fonctions de gérant ne soient pas exagérées, c'est-à-dire hors de proportion avec les services rendus et l'importance de la société. Autrement, il y aura lieu de réintégrer dans les bénéfices de la société la quote-part des rétributions qui devra être considérée comme une répartition de produits sociaux et ne sera pas soumise en conséquence à l'impôt sur les traitements et salaires.

En fait, il faut admettre qu'il s'agit d'un cas exceptionnel, car pratiquement, les associés n'ont pas intérêt à servir à un gérant qui ne possède pas de parts sociales des rémunérations ne correspondant ni à l'importance de l'entreprise et des services rendus, ni au cours des salaires dans la région. Si les bases de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux à la charge de la société se trouvent diminuées des sommes revenant au gérant, en revanche, ces mêmes sommes figurent parmi les frais généraux qui subissent ainsi une augmentation sensible. En temps normal, si une société à responsabilité limitée alloue par exemple un traitement de 120.000 francs à un gérant non associé, alors que ses

fonctions justifient une rétribution de 70.000 francs, l'entreprise supporte une perte de 50.000 francs $\times$ 76 %, le taux de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux étant de 24 %. En effet, même si l'on admet que la somme de 120.000 francs constitue une dépense d'exploitation et qu'ainsi la société réalise une économie de 50.000 fr. $\times$ 24 %, il ne faut pas oublier que par ailleurs elle doit verser au bénéficiaire de ladite rémunération la somme de 50.000 francs et qu'ainsi la perte s'élève bien à 50.000 fr. $\times$ 76 %.

Pendant la période d'application du prélèvement temporaire sur les excédents de bénéfices, l'attribution d'appointements peut avoir une répercussion moins onéreuse puisque, si leur montant est admis en déduction des bénéfices pour l'établissement de l'impôt cédulaire, et par voie de conséquence du prélèvement temporaire, la charge de ces appointements sera atténuée pour les sociétés dans une proportion correspondant au taux dudit prélèvement.

Quoi qu'il en soit, même dans l'hypothèse la plus favorable, c'est-à-dire en cas de déduction des rémunérations excessives des bases de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, la société ne peut retirer aucun avantage d'une telle situation.

Elle risque au surplus que l'Administration conteste le montant des sommes allouées au gérant et les réintègre dans les bénéfices imposables, augmentant ainsi la perte subie par l'entreprise.

A notre connaissance, un seul litige a été soumis au Conseil d'Etat qui a jugé (1), sous le régime de la loi du 30 décembre 1928, que si la femme de l'associé possédant la majorité des parts sociales exerce les fonctions de gérant, la rémunération qui lui est allouée n'est déductible des bénéfices que dans la mesure où elle correspond aux traitements des personnes employées dans les situations analogues par des entreprises similaires. En conséquence, la partie de cette rémunération qui présente le caractère d'un salaire est passible de l'impôt sur les traitements, et le surplus doit être réintégré dans les profits sociaux.

Au cas particulier, il est évident que si les bénéfices réalisés par la société et distribués à ses membres, étaient diminués du montant des sommes perçues par la gérante, les associés — et surtout le mari de la bénéficiaire — risquaient de profiter de quelque avantage en substituant l'impôt sur les traitements et salaires à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. A l'heure actuelle,

(1) Arr. C. E., 1^{er} mars 1937.

une telle hypothèse n'est plus possible puisque pour le calcul de la majorité des parts sociales, l'article 10 du Code Général des Impôts Directs assimile à des associés les gérants qui n'ont pas personnellement la propriété de parts, dès lors que leur conjoint a la qualité d'associé ; sous ce régime, c'est le montant total de la rémunération revenant à la gérante qui aurait été réintégré dans les bénéfices imposables.

CHAPITRE III

REMUNERATIONS DES GERANTS MINORITAIRES

Si le régime fiscal applicable aux appointements des gérants non associés peut faire naître dans certains cas quelques difficultés, il faut s'attendre à ce que des problèmes plus délicats se posent lorsque ceux qui administrent une société à responsabilité limitée détiennent des parts sociales. En effet, dans cette hypothèse, les intéressés vont percevoir d'un côté des sommes qui rétribueront les services qu'ils rendent à l'entreprise et de l'autre, des produits qui leur reviendront en qualité de porteurs de parts. Ces derniers seront, sans discussion possible, imposables en même temps à la cédule des valeurs mobilières et à celles des bénéfices industriels et commerciaux, tandis que les appointements supporteront l'impôt sur les traitements et salaires ou l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux suivant la distinction établie par l'article 4 de la loi du 30 décembre 1928.

Or, à toutes les époques de l'histoire fiscale, l'impôt sur les traitements et salaires a présenté, pour celui qui doit l'acquitter, d'incontestables avantages sur la taxe sur le revenu des capitaux mobiliers. Il profite d'abattements à la base, de réductions pour charges de famille et d'une déduction pour frais professionnels que l'on ne retrouve pas dans le cadre de l'impôt créé par la loi du 29 juin 1872. En outre, son taux, bien qu'il atteigne 16 % à l'heure actuelle, pour la fraction de revenu excédant 20.000 francs, reste très sensiblement inférieur à celui de 30 % auquel sont soumis les produits des parts sociales.

De tout temps, ces différences ont existé, plus ou moins accentuées, mais toujours en faveur de la cédule des salaires. Aussi, soupçonne-t-on facilement la tendance des sociétés à qualifier d'appointements la majeure partie des sommes qui reviennent à leurs gérants associés et à substituer de la sorte l'impôt sur les traitements et salaires à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Evidemment, cette tendance s'est surtout manifestée du jour où tous les gérants associés ne purent profiter de l'exemption d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Cependant, sous le régime antérieur à l'article 47 de la loi du 28 février 1933, il y avait déjà un intérêt à inclure dans la catégorie des salaires des sommes qui représentaient la rémunération d'un capital. En effet, si les produits des parts étaient dispensés de la taxe sur le revenu, ils restaient néanmoins compris dans les bases de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, et en augmentant les traitements alloués aux gérants on diminuait d'autant les bénéfices à soumettre à l'impôt cédulaire. Dès l'apparition des sociétés à responsabilité limitée, l'Administration n'avait d'ailleurs pas hésité à préciser son point de vue et, dans son instruction du 5 août 1925 précitée, elle indiquait que les appointements fixes alloués aux gérants associés devaient, comme ceux perçus par les gérants non associés, supporter l'impôt sur les traitements et salaires au nom des bénéficiaires et figurer parmi les charges déductibles des bases de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dû par la société. Par contre, les tantièmes attribués aux gérants membres de sociétés à responsabilité limitée devaient être considérés comme une distribution de bénéfices sociaux au profit de certains associés et rester compris dans les bénéfices imposables, les bénéficiaires n'étant pas dans ce cas passibles de l'impôt sur les traitements et salaires à raison desdits tantièmes.

On se souvient que la jurisprudence constante du Conseil d'Etat a confirmé ce point de vue et décidé qu'il y a lieu de réintégrer dans les bases de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux les rémunérations proportionnelles aux bénéfices allouées aux associés-gérants dès lors qu'elles sont calculées avant clôture du bilan. Que des tantièmes ainsi déterminés présentent le plus souvent le caractère d'une répartition anticipée de profits sociaux, cela ne fait aucun doute ; il n'en reste pas moins vrai, comme nous l'avons déjà souligné, que dès l'instant où le montant de ces tantièmes ajouté à celui des appointements fixes perçus par les intéressés correspond à l'importance de l'entreprise, aux services rendus, et au cours des salaires dans la région, aucune raison logique ne milite en faveur de la réintégration aveugle dans les bénéfices imposables qui découle des nombreux arrêts de la Haute Assemblée.

Cette question présente d'autant plus d'importance que les tantièmes en question — et, ne l'oublions pas, le cas échéant, la fraction des allocations fixes excédant la rémunération normale du travail des intéressés — se trouvant placés en dehors du champ

d'application de l'impôt sur les traitements et salaires, deviennent cotisables non seulement à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, mais encore à celle des valeurs mobilières.

A notre avis, toutes les sommes revenant à des associés-gérants et qui, dans les circonstances de l'affaire et compte tenu de l'activité de leurs attributaires, ne sauraient être considérées comme exagérées, doivent supporter uniquement l'impôt sur les traitements et salaires et l'impôt général sur le revenu.

Depuis la loi du 30 décembre 1928, la question s'est trouvée simplifiée puisque dans les sociétés à responsabilité limitée où la majorité des parts sociales appartient aux associés-gérants, les rémunérations qui sont allouées à ces derniers ne supportent en aucun cas l'impôt sur les salaires. Il est inutile de revenir sur les raisons qui ont conduit le législateur à prendre cette disposition, mais il convient de noter qu'elle a surtout atteint les sociétés dont la loi du 7 mars 1925 semblait vouloir encourager la création. Lors des débats parlementaires qui précédèrent l'apparition des sociétés à responsabilité limitée, on avait mis en lumière l'intérêt qu'il y a pour le père de famille à constituer dès son vivant un groupement où il entrera avec les siens, et d'une manière générale pour des personnes unies par des liens étroits de parenté, à mettre en commun leurs capitaux et leurs espérances commerciales. Or, ce sont, en particulier, ces sociétés de famille qui tombent sous le coup de la loi du 30 décembre 1928. Elles comportent le plus souvent un nombre réduit de membres qui se partagent les attributions de la gérance et les rémunérations perçues par les intéressés vont dorénavant échapper à l'impôt sur les traitements et salaires et supporter l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Cette différence, dans le régime fiscal des rémunérations suivant la situation de la gérance, entraîne d'ailleurs des conséquences plus onéreuses qu'on peut le penser. A l'heure actuelle, le taux de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux est fixé à 24 %, celui de l'impôt sur les salaires à 16 % ; il semble qu'il en résulte pour les associés-gérants un surplus à payer de 8 %. En fait, cet excédent au profit du Trésor se révèle beaucoup plus élevé si l'on tient compte de l'existence, dans la cédule des salaires, de la déduction pour frais professionnels, des abattements à la base et des réductions pour charges de famille dont ne profitent pas les revenus atteints par l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Le tableau ci-après permet de constater que la diffé-

rence d'impôt à la charge de l'associé-gérant est toujours supérieure à 8 % et que dans certains cas elle peut même être égale à 24 %.

Montant des appointements et situation de famille des bénéficiaires	Gérance minoritaire Impôt sur les traitements et salaires	Gérance majoritaire Impôt sur les B. I. C.	Différence de pourcentage
Rémunération de 50.000 fr.			
a) gérant associé sans enfant	5.200	12.000	13,60 %
b) père de 1 enfant	4.680		14,64 %
c) père de 3 enfants	2.600		18,80 %
d) père de 4 enfants	1.040		22,92 %
e) père de 5 enfants	»		24 » %
Rémunération de 100.000 fr.			
a) gérant associé sans enfant	12.400	24.000	11,60 %
b) père de 1 enfant	11.160		12,84 %
c) père de 3 enfants	6.200		17,80 %
d) père de 4 enfants	2.480		21,52 %
e) père de 5 enfants	»		24 » %
Rémunération de 200.000 fr.			
a) gérant associé sans enfant	26.800	48.000	10,60 %
b) père de 1 enfant	24.800		11,60 %
c) père de 3 enfants	19.800		14,10 %
d) père de 4 enfants	15.800		16,10 %
e) père de 5 enfants	10.800		18,60 %
f) père de 6 enfants	4.800		21,60 %
g) père de 7 enfants	»		24 » %

La différence entre le montant de l'impôt qui sera acquitté par la société si la gérance est majoritaire et celui à la charge personnelle de chaque associé-gérant, en cas de gérance minoritaire, apparaît d'autant plus sensible que les bénéficiaires des rémunérations ont plus d'enfants mineurs. En toute hypothèse, elle dépasse le pourcentage théorique de 8 % et atteint le maximum de 24 % lorsque les intéressés sont pères de familles nombreuses.

Ainsi, en voulant mettre fin aux indiscutables abus qui s'étaient manifestés avant la loi du 30 décembre 1928, le législateur a frappé certaines sociétés qui auraient précisément mérité d'être favorisées.

Les effets de la réintégration des appointements des associés-gérants dans les bases de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux auraient été moins sensibles si les revenus cotisables

à ladite cédule avaient pu bénéficier également des abattements à la base, de la déduction pour frais professionnels et des réductions pour charges de famille.

A l'heure actuelle, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ne comporte d'abattements à la base qu'en faveur des particuliers, des associés en nom collectif et des gérants commandités des sociétés en commandite simple n'ayant pas exercé l'option prévue à l'article 113 du Code Général des Impôts Directs. C'est-à-dire que seul bénéficie des abattements l'associé personnellement imposé pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société. Or, comme dans une société à responsabilité limitée, l'imposition est établie sous une cote unique au nom de l'entreprise sociale, les associés, gérants ou non, ne peuvent profiter des mêmes abattements que les membres des sociétés en nom collectif.

Pour la même raison, les associés-gérants majoritaires ne sauraient, suivant leur situation de famille, bénéficier des dégrèvements prévus pour charges de familles en faveur des particuliers et des associés en nom (cf. Rép. PEISSEL, député, *J. O.*, 3 mai 1929, p. 1617). Dès que les bénéfices perçus par les associés restent imposés au nom de la société, les gérants ne peuvent obtenir une réduction en raison de leurs charges de famille que sur le montant de leur impôt général.

Enfin, lorsque la gérance est majoritaire, les rémunérations des gérants associés doivent être soumises à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux à raison de leur montant brut et il n'est pas possible de tenir compte de la déduction forfaitaire pour frais professionnels qui n'est prévue par l'article 64 du Code Général des Impôts Directs que dans le cadre de l'impôt sur les traitements et salaires (cf. notamment Arr. C. E., 27 décembre 1937).

Certes, toutes ces conclusions sont basées sur des arguments qui ne prêtent pas à la critique. Dès l'instant que les appointements des gérants sont réintégrés dans les bénéfices imposables, il est normal que seules les règles admises en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux trouvent leur application. Il semble néanmoins que le législateur aurait pu prévoir un régime d'imposition moins onéreux au profit des sociétés à responsabilité limitée, dont tous les associés, gérants ou non, font partie de la même famille.

TITRE II

LE PRELEVEMENT TEMPORAIRE SUR LES EXCEDENTS DE BENEFICES

Un mois avant la mobilisation générale, un décret-loi du 29 juillet 1939 avait institué un système de limitation des bénéfices des entreprises en fonction de leur chiffre d'affaires. Le prélèvement limitatif ainsi créé, qui ne visait à l'origine que les entreprises travaillant pour la Défense Nationale, devait atteindre, une fois la guerre déclarée, toutes les exploitations industrielles et commerciales du pays, présenter une tarification aggravée pour les entreprises dont l'activité s'exerçait dans le secteur des « besoins du pays », atténuée pour les autres, et comporter une exonération pour les exportations (cf. Décrets des 1^{er} et 9 septembre et 29 novembre 1939).

En fait, les prélèvements limitatifs ne purent trouver leur application dans les conditions primitivement fixées et la loi du 30 janvier 1941, en même temps qu'elle abrogea sous certaines réserves (1) les différents décrets qui les avaient créés, institua un prélèvement temporaire sur les excédents de bénéfices dont l'application s'étendra du 1^{er} septembre 1939 au 31 décembre de l'année de la cessation des hostilités.

Ce nouveau prélèvement s'analyse comme une participation de l'Etat aux résultats d'exploitation dont le partage s'effectue entre l'entreprise et l'Etat. La part de ce dernier consiste en une fraction des excédents de bénéfices obtenus au cours de chaque exercice et déterminée suivant un tarif progressif.

Comme l'indique l'article 5 de la loi du 30 janvier 1941, le prélèvement frappe uniquement les entreprises relevant de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. Les personnes et sociétés énumérées à l'article 3 du Code Général des Impôts Directs en sont donc passibles et, en particulier, les sociétés à responsabilité limitée.

(1) La loi du 30 janvier 1944 laisse en effet subsister pour la période antérieure à la mobilisation les dispositions des décrets du 29 juillet 1939, en tant qu'elles conditionnent l'établissement du prélèvement limitatif applicable aux entreprises ayant à cette époque travaillé pour la Défense Nationale.

D'autre part, aux termes de l'article 7 de la même loi, les excédents de bénéfices sont appréciés par la comparaison des deux termes suivants :

1° Le bénéfice net total de chaque période d'application du prélèvement, tel qu'il est déterminé en vue de l'assiette de l'impôt cédulaire, mais avant déduction des revenus fonciers et mobiliers.

2° Au choix des entreprises :

a) la moyenne des bénéfices nets totaux des exercices clos en 1937 et 1938, tels qu'ils ont été déterminés par l'assiette de l'impôt cédulaire avant déduction des revenus fonciers et mobiliers, et abstraction faite des reports déficitaires qu'ils auraient supportés ;

b) l'intérêt à 6 % l'an des capitaux engagés, augmenté de la rémunération normale du travail du chef d'entreprise lorsque cette rémunération n'est pas admise dans les frais généraux pour l'assiette de l'impôt cédulaire.

La détermination du bénéfice de comparaison présente un intérêt considérable pour les entreprises. L'excédent impossible sera d'autant plus réduit que le bénéfice de référence sera élevé et vice-versa.

Le principe suivant lequel le bénéfice de comparaison basé sur le bénéfice réel, est fixé d'après la moyenne des bénéfices totaux des exercices clos en 1937 et 1938 retenus pour l'assiette de l'impôt cédulaire, s'applique évidemment aux sociétés à responsabilité limitée comme aux autres entreprises soumises au prélèvement. Cependant des dérogations à cette règle générale existent dont le but commun est « d'éviter aux sociétés un préjudice injustifié ». Seules seront étudiées dans le cadre de cet ouvrage celles qui intéressent spécialement les sociétés à responsabilité limitée et leurs gérants.

Si les sociétés n'ont pas avantage à se prévaloir des résultats obtenus au cours de la période de référence comprenant les exercices 1937 et 1938, ou si, créées après le 1^{er} janvier 1939 (1), elles sont dans l'obligation de déterminer le bénéfice de comparaison d'après la méthode forfaitaire, il doit être alors tenu compte pour son évaluation :

a) du montant des sommes versées par les associés, notamment par les gérants dans la caisse sociale en sus de leur part de capital. La question se pose alors de savoir si et, dans l'affir-

(1) Plus de 12.000 sociétés à responsabilité limitée ont été constituées du 1^{er} janvier 1939 au 31 décembre 1942.

mative, suivant quelles modalités ces sommes doivent entrer dans le décompte des capitaux engagés ;

b) du montant de la rémunération du travail du chef d'entreprise, en l'occurrence du travail des associés-gérants lorsqu'ils possèdent la majorité des parts sociales. Dans ce cas il devient nécessaire d'examiner comment la rémunération de chaque associé-gérant est déterminée et s'il n'y a pas parfois avantage pour les sociétés et leurs membres, que la gérance soit majoritaire et non minoritaire comme on pourrait le croire de prime abord.

Tels sont les différents points qu'il importera de préciser dans le présent chapitre.

CHAPITRE PREMIER

LES REFACTIONS A FAIRE SUBIR AU BENEFICE DE COMPARAISON FIXE D'APRES LE BENEFICE REEL

La détermination du bénéfice de comparaison fixé d'après le bénéfice réel ne devrait pas appeler de commentaires particuliers puisqu'elle ressort normalement de la moyenne des bénéfices nets totaux des exercices clos en 1937 et en 1938 retenus pour l'assiette de l'impôt sur les B. I. C., auxquels on ajoute d'une part les revenus fonciers et mobiliers et d'autre part les déficits d'exercices antérieurs admis en déduction lors de l'établissement de l'impôt cédulaire.

Néanmoins l'Administration admet (1) certaines dérogations à ce principe général, justifiées soit par la pratique des amortissements exceptionnels prévus par le décret-loi du 2 mai 1938, soit par une modification survenue dans la structure de l'exploitation — notamment la cession d'une partie de ses établissements — soit enfin par une transformation de la forme sociale adoptée par l'entreprise, ou un changement dans la répartition du nombre des parts possédées par les associés-gérants. C'est cette dernière exception qui retiendra seulement notre attention, les deux autres n'intéressant en aucune façon les gérants de sociétés à responsabilité limitée.

En outre, il convient de noter que l'application du nouvel article 7-3-3° du Code Général des Impôts Directs, étant susceptibles d'entraîner la réintégration d'une fraction des intérêts servis aux comptes des associés dans les bénéfices imposables de la période d'application du prélèvement, une correction doit être effectuée lors de la détermination du bénéfice de comparaison.

§ 1. — DE L'INFLUENCE DE LA RÉPARTITION DES PARTS SOCIALES ET DES TRANSFORMATIONS DE SOCIÉTÉS

Il est fréquent qu'à la suite de cessions de parts, d'adjonctions de nouveaux gérants ou de démission de gérants en fonction, les

(1) Circulaire 2171 précitée, pp. 41 et s.

associés-gérants qui ne possédaient pas la majorité des parts sociales au cours de la période de référence (exercice clos en 1937 et 1938) aient acquis cette majorité après l'expiration de ladite période. En pareil cas, lorsque la gérance était minoritaire, la société comprenait dans les charges déductibles, en vue de l'assiette de l'impôt cédulaire, les sommes allouées aux gérants, tandis que maintenant elle n'est plus admise à les retrancher de ses bénéfices.

Le bénéfice de comparaison se trouve ainsi diminué d'un montant égal à la moyenne des rémunérations payées au cours des exercices clos en 1937 et 1938, tandis que le bénéfice net de la période d'application du prélèvement fait état des rémunérations de même nature. Si la doctrine administrative s'en tenait purement et simplement aux dispositions de l'article 7 de la loi du 30 janvier 1941, la société subirait un préjudice et c'est pourquoi la Direction Générale des Contributions Directes n'a pas manqué d'admettre que, pour la détermination du bénéfice de comparaison, les appointements des associés-gérants fussent ajoutés aux bénéfices comptables des exercices de référence. Il est bien évident que cette réfaction ne saurait avoir pour effet de remettre en cause les impositions établies précédemment au titre de l'impôt cédulaire.

Notons qu'aucune modification ne devra être apportée au bénéfice de comparaison lorsque les gérants qui possédaient la majorité des parts sociales au cours des exercices clos en 1937 et 1938 auront perdu cette majorité après la fin de ladite période. C'est l'hypothèse inverse de la précédente et elle se révèle particulièrement avantageuse puisque, dans ce cas, c'est le bénéfice net de la période d'application qui subit une diminution, alors que le bénéfice de comparaison tient compte des rémunérations perçues par les associés-gérants.

Des raisons d'analogie conduisent à appliquer la réfaction indiquée ci-dessus lorsqu'une société anonyme est transformée en société à responsabilité limitée, dans lesquelles les associés-gérants possèdent la majorité des parts sociales. En effet, sous son ancienne forme, la société a inscrit parmi ses dépenses d'exploitation les sommes allouées aux administrateurs délégués ou directeurs en raison de leur travail et les jetons de présence payés aux membres du conseil d'administration au cours de la période de référence. Ce qui a eu pour effet de diminuer d'autant le bénéfice de comparaison alors que, sous la nouvelle forme sociale, les rémunérations qui seront perçues par les gérants resteront comprises dans les bases imposables, et augmenteront en conséquence les bénéfices dont

il sera fait état pour déterminer l'excédent à soumettre au prélèvement. Aussi est-il logique, là aussi, de faire subir au bénéfice de comparaison une correction identique à celle que nous avons signalée plus haut.

Enfin, la même solution sera adoptée dans le cas d'une société à responsabilité limitée à gérance minoritaire transformée soit en société en nom collectif, soit en commandite simple ou par actions. Dans cette dernière hypothèse, le bénéfice de comparaison a encore été établi sous déduction des appointements des gérants, tandis que ceux attribués dorénavant aux associés en nom ou aux gérants ne peuvent figurer parmi les frais généraux. Il est normal qu'un juste équilibre soit rétabli entre les termes à comparer.

§ 2. — LE BÉNÉFICE DE COMPARAISON 1937-1938 ET LES INTÉRÊTS DES COMPTES COURANTS DES ASSOCIÉS-GÉRANTS

« Les nouvelles dispositions de l'article 7-3-3° du Code Général des Impôts Directs limitent, à partir de l'année d'imposition « 1941, le montant des sommes déductibles, pour l'établissement « de l'impôt cédulaire, à titre d'intérêts des versements faits en « compte courant dans la caisse sociale par les associés. Cette « limite est fixée en fonction d'une part des sommes susceptibles « de donner lieu à la déduction d'intérêts et d'autre part du taux « normal admis pour les intérêts (taux des avances de la Banque « de France majoré de deux points).

« La fraction des intérêts servis aux comptes des associés qui « excède cette double limite, est rapportée aux bénéfices imposables « en vue de l'assiette de l'impôt cédulaire et, par suite, comprise « dans le bénéfice net de la période d'application du prélèvement « temporaire.

« Or, les mêmes sociétés ont pu, sous le régime antérieur, « déduire de leurs bénéfices, sans aucune limitation, l'ensemble des « intérêts rémunérant les sommes versées en compte courant par « les associés, de sorte que leur bénéfice de comparaison se trouve « diminué d'un montant égal à la moyenne des intérêts effective- « ment payés au cours des deux exercices qui forment la période « de référence, quels qu'aient été le total et le taux de ces intérêts.

« Pour éviter à ces sociétés le préjudice qui en résulterait, « il convient d'admettre que, lorsque l'application du nouvel arti- « cle 7-3-3° aura eu pour effet d'entraîner la réintégration de « certains intérêts dans leurs bénéfices imposables de la période

« d'application du prélèvement, une réfaction analogue devra être effectuée pour la détermination du bénéfice de comparaison.

« Cette réfaction, qui sera calculée, en principe, comme si les nouvelles dispositions avaient été applicables aux exercices de références, sera toutefois limitée, en tout état de cause, au montant de la réintégration effectuée en ce qui concerne le bénéfice de la période d'application.

« A cet égard, il est précisé que les taux maxima prévus en ce qui concerne les intérêts servis aux comptes courants d'associés se seraient élevés en moyenne à :

« 7 %	pour l'année 1936,
« 6,75 %	— 1937,
« 5,75 %	— 1938. »

Ainsi s'exprime le *Bulletin Officiel des Contributions Directes* dans son numéro 9 de 1941. Louable souci d'équité de l'Administration qui n'a pas voulu que les dispositions nouvelles restreignant la quotité des intérêts déductibles aient pour conséquence, dans certaines sociétés, d'augmenter l'excédent de bénéfices à soumettre au prélèvement temporaire.

Pratiquement, la solution précitée s'applique dans les conditions suivantes :

Soit une société à responsabilité limitée dont le capital, précédemment fixé à 200.000 francs a été porté à 300.000 francs à partir du 1^{er} avril 1941.

Les comptes courants des associés-gérants rémunérés par un intérêt de 7 % se sont élevés à 400.000 francs jusqu'au 1^{er} octobre 1941, et à 550.000 francs depuis cette date.

Le bénéfice de comparaison fixé d'après le bénéfice réel dans les conditions indiquées par la circulaire n° 2171 s'élève pour la période du 1^{er} janvier au 31 décembre 1942 à 100.000 francs.

Pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dû au titre de l'année 1943, on réintègrera dans les bénéfices de l'exercice clos fin 1942 :

1° les intérêts afférents à la fraction des comptes courants excédant le capital social, soit :

250.000 × 7 %	17.500 francs
---------------	---------------

2° les intérêts excédant 5 % (taux limite) à admettre pour 1942 (B. O. C. D. 1943 n° 3, p. 118) afférents à la fraction ne dépassant pas le capital social soit :

300.000 × 2 %	6.000 francs
---------------	--------------

Total des intérêts à réintégrer	23.500 francs
---------------------------------	---------------

On fera subir, en même temps, au bénéfice de comparaison la correction suivante :

D'une part, les bénéfices de chacun des exercices de douze mois clos au 31 décembre 1937 et au 31 décembre 1938 devront être augmentés du montant des intérêts à 7 % afférents à l'excédent des comptes courants sur le capital social c'est-à-dire de :

$$200.000 \text{ francs} \times 7 \% = 14.000 \text{ francs pour chaque exercice.}$$

D'autre part, les intérêts afférents à la partie des comptes courants ne dépassant pas le montant du capital social (200.000 fr.) seront ajoutés au bénéfice de chacun desdits exercices dans la mesure où ils dépassent ceux calculés au taux limite prévu pour chacune des années considérées.

Les résultats de l'exercice 1937 se trouveront ainsi majorés de :

$$200.000 \times (7 \% - 6,75 \%) = 500 \text{ francs ;}$$

et ceux de l'exercice 1938 de :

$$200.000 \times (7 \% - 5,75 \%) = 2.500 \text{ francs.}$$

L'ensemble de ces réintégrations représente :

$$14.000 \times 2 + 500 + 2.500 = 31.000 \text{ francs,}$$

et ressort en moyenne à la moitié de ce chiffre, soit à 15.500 francs.

Cette moyenne étant inférieure à la somme de 23.500 francs réintégrée dans les résultats de l'exercice 1942, le bénéfice de comparaison ressortira à $100.000 + 15.500 = 115.500$ francs.

Si la moyenne avait été supérieure au total des intérêts réintégrés dans les bénéfices de l'exercice clos à la fin de 1942, la réintégration à opérer dans le bénéfice de comparaison aurait été limitée à 23.500 francs.

CHAPITRE II

LA NOTION DE CAPITAL ENGAGÉ ET LES COMPTES COURANTS DES ASSOCIÉS-GERANTS

L'évaluation du bénéfice de comparaison forfaitaire comprend deux éléments essentiellement différents : *a*) l'intérêt à 6 % l'an des capitaux engagés, *b*) la rémunération normale du travail du chef d'entreprise lorsque cette rémunération n'est pas admise dans les frais généraux pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

La loi du 30 janvier 1941 précise dans son article 8 § 2 que le capital engagé s'entend des sommes effectivement versées à titre d'apports par le chef d'entreprise, les associés ou les actionnaires, augmentées des réserves constituées au moyen des bénéfices et diminuées des pertes subies. Apports, réserves et pertes constituent donc les trois éléments du capital engagé. Seul le premier de ces éléments doit, dans le cadre de cette étude, retenir notre attention puisque sa détermination dans les sociétés à responsabilité limitée est influencée dans une certaine mesure par les apports que peuvent effectuer les associés-gérants.

Il est hors de discussion que la part de capital effectivement versée par les associés-gérants doit entrer en ligne de compte pour l'évaluation du capital engagé. Mais que décider en ce qui concerne les versements effectués par ces mêmes associés-gérants dans la caisse sociale en sus de leur part du capital ?

Cette question s'était déjà posée sous le régime de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre instituée par la loi du 1^{er} juillet 1916 dont le prélèvement temporaire s'inspire dans sa conception générale. Il avait été indiqué à l'époque que « n'ont pas le caractère de capitaux engagés, les capitaux déposés en compte courant par les associés lorsqu'ils sont rémunérés par des intérêts fixes dont le paiement est une des charges du produit brut de l'entreprise et lorsque, d'ailleurs, ces capitaux peuvent être retirés à toute époque, sans qu'il soit nécessaire d'obtenir le consentement des autres associés moyennant un simple préavis de quelques mois ». (Déc. Com. Sup., 8 juin 1917, n° 64 ; 13 octobre 1917 n° 109 ; 24 novembre 1917 n° 240). Ce n'était là qu'une première

application du principe général d'après lequel les capitaux empruntés à des tiers moyennant un intérêt fixe ne peuvent être considérés comme engagés dans l'entreprise au sens des articles 2 et 5 de la loi du 1^{er} juillet 1916 (cf. Arr. C. E., 25 février 1921, 26 janvier 1923 ; 6 février 1924).

Sous l'empire de la loi du 30 janvier 1941 la même solution doit être adoptée : les sommes versées par les associés, gérants ou non, dans la caisse sociale en sus de leur part du capital, sont en principe considérées comme des fonds provenant d'emprunts, et ne font pas partie par conséquent du capital engagé.

D'ailleurs, en pareil cas, les intérêts produits par les sommes de l'espèce sont admis en déduction pour la détermination des bénéfices nets de la période d'application alors qu'il est de jurisprudence constante que les intérêts des capitaux engagés par un exploitant individuel ou les intérêts des fonds sociaux doivent rester compris dans les bénéfices imposables.

Toutefois, comme le précise la circulaire n° 2171 qui commente d'une manière détaillée les dispositions de la loi du 30 janvier 1941, dans certains cas, les versements effectués en compte courant par les associés « doivent être regardés en tout ou en partie comme « des suppléments d'apport ».

« On admettra, ajoute l'instruction administrative, qu'il en est « ainsi pour la totalité de ces versements, lorsqu'ils ne portent pas « intérêt au profit des associés ».

Dans cette hypothèse, le bénéfice de chaque période d'application ne se trouve pas diminué par l'existence de tels versements puisqu'aucun intérêt n'est servi aux associés qui les effectuent.

C'est pour une raison identique que, lorsque les dispositions de l'article 7-3-3^o du Code Général des Impôts Directs entraîneront la réintégration dans les bases de l'impôt cédulaire des intérêts afférents à la fraction des comptes courants excédant le capital social, cette fraction sera comprise dans les apports.

Si les associés-gérants de droit ou de fait d'une société à responsabilité limitée ont versé en compte courant dans la caisse sociale 500.000 francs alors que le capital social est de 100.000 francs, la fraction des versements qui dépassent le montant du capital, soit 400.000 francs, sera comptée dans le capital engagé.

En définitive, dès l'instant que les sommes versées par les associés dans la caisse sociale en sus de leur part de capital ne sont pas productives d'intérêts ou que les intérêts qui leur sont attribués ne sont pas intégralement compris dans les charges fiscales de la

société, on doit les considérer en tout ou en partie comme des suppléments d'apports.

Il convient de noter que cette manière de voir qui est logique et admise par l'Administration peut avoir des conséquences avantageuses pour les sociétés à responsabilité limitée.

Si dans l'exemple indiqué ci-dessus les 500.000 francs versés en compte courant sont rémunérés par un intérêt de 4 %, les intérêts afférents à la fraction excédant le capital social (100.000 fr.), seront réintégrés dans les bénéfices de l'exercice considéré, soit $400.000 \times 4 \% = 16.000$ francs. Par contre, le bénéfice de comparaison, au lieu d'être de $100.000 \times 6 \% = 6.000$ francs si aucune réintégration n'était effectuée, s'élèvera à $500.000 \times 6 \% = 30.000$ francs.

En supposant que le bénéfice de la période d'application en cause s'élève à 150.000 francs, compte tenu de la déduction de 20.000 francs au titre des intérêts à 4 % sur 500.000 francs, on constate que l'excédent imposable s'établit comme suit :

a) en cas d'application des dispositions de l'article 7-3-3° du Code Général :

Bénéfice de la période envisagée	150.000 francs
Intérêts à réintégrer	16.000 francs
Total	166.000 francs
Bénéfice de comparaison	30.000 francs
Excédent de bénéfice	136.000 francs

b) en admettant que les intérêts servis constituent des dépenses d'exploitation :

Bénéfice de la période envisagée	150.000 francs
Bénéfice de comparaison	6.000 francs
Excédent de bénéfice	144.000 francs

Ce qui prouve que si les dispositions relatives aux intérêts des comptes courants des associés possédant en droit ou en fait la direction d'une société entraînent en toute hypothèse une augmentation des bases à retenir pour l'impôt cédulaire, elles peuvent par contre, dans certains cas, réduire le montant de l'excédent de bénéfice à soumettre au prélèvement temporaire.

On remarquera que pour qu'il en soit ainsi, il est nécessaire que l'intérêt servi aux sommes versées soit inférieur à 6 %, taux appli-

cable aux capitaux engagés dans la détermination du bénéfice de comparaison forfaitaire. L'économie réalisée sur l'excédent de bénéfices est égale, comme on pourra le remarquer, au produit de la fraction des versements en compte courant qui dépasse le montant du capital social par la différence entre le taux d'intérêt de 6 % et celui servi aux versements de l'espèce. Au cas particulier l'économie doit donc s'élever à $400.000 \times (6 \% - 4 \%) = 8.000$ francs, ce qui ressort effectivement du calcul précédent.

CHAPITRE III

LA REMUNERATION DU TRAVAIL DU CHEF D'ENTREPRISE EN CAS DE GERANCE MAJORITAIRE

Lorsque le bénéfice de comparaison est déterminé suivant le mode forfaitaire, la rémunération normale du travail du chef d'entreprise est ajoutée au montant de l'intérêt du capital engagé, dans le cas où cette rémunération n'est pas comprise dans les frais généraux de l'exploitation (Loi du 30 janvier 1941, art. 8 § 2).

Cette solution est logique puisqu'elle a pour conséquence de maintenir en toute hypothèse l'excédent imposable au même niveau. Si le bénéfice net de la période d'application envisagée est établi déduction faite du salaire du chef d'entreprise, le bénéfice de comparaison forfaitaire ne doit pas en tenir compte et se réduit en conséquence à l'intérêt à 6 % l'an des capitaux engagés. Au contraire, si ce salaire ne peut figurer parmi les charges déductibles du bénéfice de l'exercice considéré, son montant est alors ajouté à l'intérêt du capital engagé et l'excédent imposable est le même que dans la première hypothèse.

Il est fréquent que la rémunération du travail du chef d'entreprise ne puisse pas, au point de vue fiscal, être passée par le compte frais généraux, c'est-à-dire admise en déduction des bénéfices taxables. C'est le cas des entreprises exploitées à titre individuel, la doctrine administrative et la jurisprudence considérant que le travail du chef d'entreprise, directement intéressé à la prospérité de son exploitation est suffisamment rémunéré par son bénéfice net. C'est aussi, et pour la même raison, celui des sociétés en nom collectif, en commandite simple ou par actions. C'est enfin pour les motifs précédemment indiqués, celui des sociétés à responsabilité limitée dans laquelle les associés-gérants possèdent la majorité des parts sociales (cf. 1^{re} partie, titre II, chap. I, sect. II).

Qu'il s'agisse de sociétés en nom collectif, en commandite ou à responsabilité limitée, l'Administration des Contributions Directes considère (1) à juste titre que la qualité de chef d'entreprise appartient à tous les associés en nom, à tous les commandités et à tous

(1) Cf. Circ. 2171 précitée, § 61.

les associés-gérants majoritaires, et admet « pour chacun des associés une rémunération normale correspondant à la nature du travail qu'il effectue dans l'entreprise sociale ».

Ainsi, dans une société à responsabilité limitée où la majorité des parts sociales est possédée par les associés-gérants, il sera attribué à chacun d'eux une rémunération dont le montant tiendra compte du travail effectivement fourni dans la société.

Le législateur est allé plus loin et n'a pas manqué d'indiquer dans la loi du 30 janvier 1941 comment devait être déterminée la rémunération normale de travail du chef d'entreprise. Cette rémunération, dit l'article 8 § 2, est évaluée d'après le salaire prévu dans les contrats collectifs de la profession, pour les personnels de direction ou de maîtrise, ou, à défaut, par comparaison avec les salaires attribués aux mêmes personnels dans les entreprises similaires.

On a constaté très rapidement que les contrats collectifs ne fournissent de données utiles qu'en ce qui concerne les salaires des ouvriers et employés, et les rémunérations des collaborateurs de la direction ou des agents de maîtrise. Or, si l'on peut retenir les chiffres indiqués pour ces dernières pour fixer la rémunération du chef d'une exploitation petite ou moyenne, il devient très embarrassant de déterminer le salaire d'un directeur d'entreprise assez importante. Aussi a-t-on dû en pratique, évaluer la rémunération du travail du chef d'entreprise par comparaison avec les salaires attribués aux directeurs d'entreprises similaires.

Des instructions ont été fournies dans ce sens aux agents des Contributions Directes dont la tâche semblait en l'occurrence sinon difficile, tout au moins délicate et il est apparu bien vite qu'« il y aurait intérêt à assurer dans la plus large mesure possible l'homogénéité des chiffres à retenir comme expression des rémunérations de l'espèce pour toutes les situations analogues ou identiques ». (*B. O. C. D.*, 1942, n° 2, p. 49.)

En fait, comme le prescrivait l'Administration, « chaque directeur président de réunion interdépartementale, après consultations et réception des suggestions des directeurs départementaux de la région, s'est concerté avec ses collègues des régions voisines en vue d'arrêter, pour les catégories d'entreprises les plus répandues, une échelle raisonnable des rémunérations susceptibles d'être admises par le service eu égard à l'importance des exploitations apprécié en fonction de certains indices, tels que le nombre d'employés, le chiffre d'affaires, etc... ».

On ne saurait méconnaître que cette « recherche de l'hom-

généité » est des plus louables, mais en l'occurrence, il est permis d'affirmer qu'aucune solution ne peut en même temps donner satisfaction aux contribuables et recevoir une application pratique.

Pour arriver à un maximum de justice, il faudrait, dans chaque entreprise tenir compte non seulement du nombre d'ouvriers, d'employés ou de collaborateurs, et de l'importance du chiffre d'affaires réalisé, mais aussi du travail effectivement fourni par le maître de l'affaire, de la nature de l'entreprise et de ses conditions d'exploitation.

Il y a là au premier chef une appréciation de fait qui, pour être juste, oblige à considérer de nombreux détails et se concilie mal avec la tâche particulièrement lourde qui est dévolue aux agents de l'Administration.

En pratique, on s'est borné à établir chaque année des barèmes dont la plupart distinguent les commerçants ou industriels des prestataires de services, et établissent pour chaque catégorie d'assujettis une échelle de rétributions des chefs d'entreprise en fonction du chiffre d'affaires obtenu. On décide, par exemple, que si le chiffre d'affaires est compris entre 1 et 2 millions, la rémunération du commerçant ou de l'industriel variera de 60.000 francs à 90.000 francs, et celle des prestataires de services de 130.000 francs à 180.000 francs. D'autres barèmes font état d'un minimum vital et appliquent un certain pourcentage au chiffre d'affaires. En fait, aucun d'eux ne tient compte de tous les éléments qui seraient nécessaires pour apprécier, d'une façon aussi juste que possible, la valeur du travail des intéressés.

Quoi qu'il en soit, il est à peine besoin de souligner le bénéfice que peut retirer une société à responsabilité limitée dans laquelle la gérance possède la majorité des parts sociales à voir fixer la rémunération des associés-gérants à un niveau aussi élevé que possible : le bénéfice de comparaison qui résulte de l'addition de l'intérêt du capital engagé et du salaire du chef d'entreprise se trouve par cela même augmenté et l'excédent imposable diminué d'autant.

Mais un autre avantage existe qui semble, à notre connaissance, avoir été perdu de vue par de nombreuses entreprises. Le plus souvent, lorsque le bénéfice de comparaison forfaitaire d'une société à responsabilité limitée est assez faible, il sera intéressant que les gérants possèdent la majorité des parts sociales. La somme totale que la société paiera au titre de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et du prélèvement temporaire sera inférieure à celle qui serait due si la gérance était minoritaire. D'autre part, les rému-

nérations allouées aux associés-gérants ne seront pas cotisables à la cédule des traitements et salaires. En définitive, une double économie sera réalisée, dont profiteront la société et les membres qui en assurent la gestion.

Deux exemples feront toucher du doigt cette délicate question, et permettront de démontrer que l'intérêt bien compris des sociétés à responsabilité limitée peut les conduire dans certains cas à rédiger des statuts de telle sorte que les associés-gérants détiennent la majorité des parts sociales.

Premier exemple. — Une société à responsabilité limitée a réalisé en 1942 un bénéfice de 1.500.000 francs (avant déduction des appointements accordés aux gérants). Le bénéfice de comparaison est égal à 100.000 francs et les traitements des deux associés-gérants s'élèvent à 500.000 francs. Cette dernière somme n'est pas exagérée, compte tenu du chiffre d'affaires obtenu et du travail effectivement fourni par les intéressés et le Service des Contributions Directes admettra, si la gérance est majoritaire, qu'elle soit ajoutée aux 100.000 francs représentant seulement le montant de l'intérêt des capitaux engagés.

Les données sont donc les suivantes :

B = bénéfice 1942 = 1.500.000 francs

T = traitements des gérants = 500.000 francs

C = bénéfice de comparaison = 100.000 francs.

Nous allons examiner, dans ces conditions, quelles sommes cette société devra verser au Trésor, en distinguant suivant que la majorité des parts est ou non possédée par les associés-gérants.

Du tableau ci-contre, il ressort que le fait que la gérance soit majoritaire permet à la société de payer 54.250 francs de moins d'impôt (788.990 — 734.740), somme qui correspond à la différence entre 0,425 T et 0,3165 T soit 0,1085 T, ce qui donne bien au cas particulier $500.000 \times 0,1085 = 54.250$ francs.

En conséquence, quand au cours d'un exercice l'excédent imposable doit être supérieur au bénéfice de comparaison, que la majorité des parts sociales soit ou non possédée par les associés gérants, on peut affirmer d'une façon absolue qu'il y a intérêt à ce que la gérance soit majoritaire.

Certes une critique pourra être adressée au calcul qui vient d'être effectué. On pourra lui reprocher de n'envisager qu'un point de vue essentiellement théorique. Il est difficile en effet de prévoir

	GERANCE MINORITAIRE	GERANCE MAJORITAIRE
	1° PRELEVEMENT TEMPORAIRE	
Bénéfice net de la période d'application	B — T 1.000.000	B 1.500.000
Bénéfice de comparaison	C 100.000	C + T 600.000
Excédent	E 900.000	E 900.000
	10.000	10.000
Excédent impossible	I 890.000	I 890.000
Montant du prélèvement (1)	$P = (B - T - C - 10.000) \times 0,80 - 0,425 C$ ou $0,80 (B - T - 10.000) - 1,225 C$ soit 669.500 fr.	$P' = (B - T - C - 10.000) \times 0,80 - (C + T) \times 0,425$ ou $0,80 (B - 10.000) - 1,225 \times (C - T)$ soit 457.000 fr.
	La différence entre 669.500 fr. et 457.000 fr. est égale à 0,425 T (500.000 $\times$ 0,425 = 212.500) qui représente la différence entre P (gérance minoritaire) et P' (gérance majoritaire).	
	2° IMPOT SUR LES B. I. C.	
Bénéfice impossible (2)	$B - T - 0,75 P$ ou $B - T - 0,75 \times [(B - T - 10.000) 0,80 - 1,225 C]$	$B - 0,75 P'$ ou $B - 0,75 [0,80 (B - 10.000) - 1,225 (C + T)]$
Soit au taux de 24 % un impôt égal à :	$A = 0,24 [B - T - 0,75 [(B - T - 10.000) 0,80 - 1,225 C]]$ soit 119.490 fr.	$A' = 0,24 [B - 0,75 [0,80 (B - 10.000) - 1,225 (C + T)]]$ soit 277.740 fr.
	La différence entre 277.740 fr. et 119.490 fr. est égale à 0,3165 T (500.000 $\times$ 0,3165 = 158.250) qui représente la différence entre A' (gérance majoritaire) et A (gérance minoritaire).	
Total des impôts à la charge de la société	Prélèvement temporaire 669.500 Impôt sur les B.I.C. 119.490 788.990	Prélèvement temporaire 457.000 Impôt sur les B.I.C. 277.740 734.740

(1) Des calculs qu'il est inutile de reproduire ici démontrent en effet que si l'excédent impossible I est supérieur au bénéfice de comparaison C, le montant du prélèvement est égal à $I \times 0,80 - C \times 0,425$.

(2) L'impôt sur les B. I. C. ne porte que sur la différence entre le montant des résultats de l'exercice et 75 % du prélèvement (Loi du 24 octobre 1942, art. 20, J. O. du 6 janvier 1943).

au début d'un exercice que le bénéfice de comparaison sera en toute hypothèse inférieur à l'excédent imposable, car le montant de cet excédent dépend d'un facteur essentiellement variable : le bénéfice réalisé au cours de l'exercice. Or la société la mieux dirigée ne peut, en ce qui concerne cet élément, que s'en tenir à des prévisions qui apparaîtront d'autant plus fragiles qu'elles sont faites en période de guerre.

Il n'en reste pas moins vrai que, contrairement à la conclusion à laquelle conduit un examen sommaire de la question, l'exemple pris ci-dessus permet de démontrer que les sociétés à responsabilité limitée devaient examiner avec le maximum de soin, au commencement de chaque exercice, s'il n'était pas, compte tenu des résultats prévisibles, de leur intérêt de prendre les dispositions nécessaires pour que la majorité des parts sociales soit possédée par les associés-gérants. D'autant plus qu'en pareille hypothèse, les rémunérations allouées à la gérance n'étant pas cotisables à la cédula des traitements et salaires, leurs bénéficiaires réalisaient une économie très appréciable.

Deuxième exemple. — Une société a réalisé en 1942 un bénéfice de 1.300.000 francs. Les gérants ont perçu 600.000 francs de rémunération. Le bénéfice de comparaison est égal à 60.000 francs; représentant, à 6 % l'an, l'intérêt du capital engagé (1 million de francs).

Un calcul semblable à celui qui vient d'être effectué conduit aux résultats suivants :

a) si la gérance est majoritaire, le montant du prélèvement s'élève à 229.500 francs, et l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux est égal à 270.690 francs, soit au total 500.190 francs ;

b) si la gérance est minoritaire, la société doit acquitter 560.370 francs, se répartissant comme suit : prélèvement 478.500 francs, impôt cédulaire 81.870 francs.

Le fait que les associés-gérants possèdent la majorité des parts aura donc pour conséquence de faire réaliser à la société une économie de 60.180 francs.

D'ailleurs, dans cette hypothèse, le bénéfice net de la période d'application étant égal à 1.300.000 francs, le bénéfice de comparaison à 660.000 francs (600.000 + 60.000), l'excédent imposable s'élève à 30.000 francs et se trouve compris entre les $\frac{3}{4}$ et le total du bénéfice de comparaison, tandis que dans le premier exemple il était supérieur à ce même bénéfice (890.000 > 600.000).

Des opérations suivant le même processus que celles effectuées ci-dessus conduisent à conclure que si l'on a $0,164 (B - 10.000) - 0,328 C - 0,2195 T > 0$ il est avantageux que la gérance soit majoritaire.

Si nous remplaçons les lettres par leur valeur, c'est-à-dire : B par 1.300.000 francs, C par 600.000 francs et T par 600 000 francs, nous constatons que :

$0,164 (B - 10.000) - 0,328 C - 0,2195 T = 60.180$ francs, somme qui représente bien l'économie réalisée par la société.

En résumé, le fait que les gérants sont considérés au point de vue fiscal comme possédant la majorité des parts sociales, entraîne les conséquences suivantes :

a) la réintégration des rétributions allouées à la gérance dans les bénéfices à soumettre à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ;

b) la non-imposition desdites rétributions à la cédule des traitements et salaires dont la charge se fait lourdement sentir depuis la loi du 24 octobre 1942 qui en a fixé le taux à 16 % ;

c) l'augmentation du bénéfice de comparaison qui se trouve supérieur à ce qu'il serait si la gérance était minoritaire. Comme l'excédent imposable reste le même, quelle que soit la situation de la gérance, le montant du prélèvement est aussi réduit que possible en cas de gérance majoritaire puisque la progression du taux du prélèvement est réglée en fonction de l'importance de l'excédent imposable par rapport au bénéfice de comparaison. En définitive, il peut arriver en certaines hypothèses que par suite de la diminution du montant du prélèvement la société soit appelée à payer, au titre de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et du prélèvement temporaire, une somme totale inférieure à celle qu'elle devrait acquitter si la majorité des parts sociales n'appartenait pas à l'ensemble des associés-gérants.

TITRE III

L'IMPOT GENERAL SUR LE REVENU

Notre législation fiscale est telle qu'un revenu qui a déjà été soumis à un impôt cédulaire est atteint de nouveau par l'impôt général. Ainsi, chaque revenu supporte une double taxation et l'impôt général doit être considéré comme un impôt de superposition établi d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque contribuable.

Si, comme l'indique l'article 109 du Code Général des Impôts Directs, ce revenu net est « déterminé eu égard aux propriétés et « aux capitaux que possède le contribuable, aux professions qu'il « exerce, aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères dont « il jouit ainsi qu'aux bénéfices de toutes opérations lucratives aux- « quelles il se livre », encore faut-il tenir compte des dépenses qui grèvent spécialement chacune de ces sommes et des charges qui, n'entrant pas en compte pour l'évaluation des revenus cédulaires, n'en affectent pas moins le revenu global.

« On est dès lors conduit, pour dégager le revenu imposable, à « déterminer tout d'abord le montant des revenus nets des diverses « catégories. puis à soustraire de la somme obtenue le montant des « charges à déduire de l'ensemble des revenus » (Instruction générale du 31 janv. 1928, art. 283).

Bien qu'il soit de la sorte établi une liaison étroite, en ce qui concerne les différentes sources de revenus, entre l'impôt cédulaire et l'impôt général, il n'en reste pas moins vrai que certaines différences subsistent et en particulier que des sommes supportant l'impôt cédulaire ne sont pas retenues au titre de l'impôt général.

Ainsi, de nombreuses questions se sont posées et spécialement dans le cadre de cette étude, celle de savoir si les associés des sociétés à responsabilité limitée sont réputés disposer de la quote-part leur revenant dans les bénéfices sociaux affectés aux réserves au moment de la constitution desdites réserves ou seulement lors de leur mise en distribution.

Doivent-ils n'être assujettis à l'impôt général qu'en raison des sommes qu'ils ont effectivement perçues ou qui ont été inscrites au crédit de leur compte, à l'exclusion des réserves constituées sans

affectation individuelle ? La réponse sera donnée par la mise en application combinée de l'article 109 du Code Général d'après lequel le revenu net imposable est celui dont « dispose » chaque contribuable et du principe qui veut que les membres des sociétés à responsabilité limitée ne soient tenus que sur leur mise. Comme nous le verrons, cette question a fait l'objet de diverses demandes au Ministère des Finances et, assez récemment, la loi du 12 août 1942 l'a remis au premier plan de l'actualité en instituant un régime qui exempte de l'impôt général les plus values résultant de la distribution de réserves sous forme d'augmentation de capital. Elle n'est cependant pas la seule qui se soit posée et un problème identique a dû être résolu en ce qui concerne les sommes versées aux associés, à titre de remboursement et d'amortissement de capital.

Mais il est encore d'autres points qui méritent de retenir l'attention et l'on retrouve en matière d'impôt général la thèse du Conseil d'Etat suivant laquelle les rémunérations des gérants majoritaires de sociétés à responsabilité limitée présentent le caractère d'un revenu mobilier. C'est là un point de vue que nous ne partageons pas et nous serons amenés, une nouvelle fois, à discuter la jurisprudence et à mesurer les conséquences qu'elle entraîne.

CHAPITRE PREMIER

DETERMINATION DES REVENUS IMPOSABLES

Comme les autres redevables, les gérants de sociétés à responsabilité limitée sont soumis à l'impôt général d'après « le montant « total du revenu net annuel dont ils disposent ». Ce revenu se compose pour les gérants non associés des appointements, tantièmes, indemnités, gratifications, primes et avantages en nature qui peuvent constituer la rémunération des services qu'ils rendent à l'entreprise sociale. Pour les gérants associés, à ces mêmes sommes s'ajoutent toutes les répartitions ordinaires ou extraordinaires qui leur reviennent en qualité de porteurs de parts, sans qu'il soit question ici de faire état de l'exemption d'impôt prévue par la loi du 28 février 1933 qui ne s'applique que dans le cadre de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Conformément au principe énoncé par l'article 109 du Code des Impôts Directs, il ne devra être tenu compte dans les bases de l'impôt général que des revenus dont les gérants auront « disposé » pendant l'année immédiatement antérieure à celle de l'imposition, c'est-à-dire des sommes qui auront été encaissées par eux ou du moins mises à leur disposition immédiate (1).

On sait qu'en ce qui concerne les revenus cotisables à la cédule des traitements et salaires, ils sont déterminés comme en matière d'impôt cédulaire, et il suffira de se reporter aux explications fournies précédemment. Notons seulement que « la déduction pour « frais inhérents à la fonction ou à l'emploi est calculée sur le « revenu net versé par l'employeur après défalcation des retenues « pour la retraite, les assurances sociales et l'impôt cédulaire » (art. III, § 5, C. G. I. D.). Par exemple, si le salaire annuel d'un gérant est fixé à 100.000 francs et supporte des retenues pour la retraite et l'impôt cédulaire égales à 12.000 francs, le revenu net à déclarer sera déterminé en déduisant de 88.000 francs les frais professionnels évalués forfaitairement à 10 % de la somme perçue par l'intéressé. Il s'élèvera donc à 88.000 francs — 8.800 francs = 79.200 francs. Remarque est faite que la réduction forfaitaire de 10 % peut être remplacée par le montant réel des frais supportés

(1) Cf. Inst. 31 janvier 1928, art. 283.

par l'intéressé, à condition qu'il en justifie sous forme de réclamation adressée au Directeur départemental des contributions directes dans les trois premiers mois de l'année suivant celle au cours de laquelle il a supporté l'impôt.

« Les revenus de capitaux mobiliers comprennent notamment
« toutes les distributions passibles de l'impôt cédulaire prévu au
« titre III du Code fiscal des valeurs mobilières. Les revenus de
« cette nature, qui ne sont point passibles de l'impôt cédulaire, sont
« néanmoins soumis à l'impôt général s'ils ne sont pas exonérés de
« ce dernier impôt par une disposition spéciale.

« Lorsqu'ils sont payables en espèces, les revenus visés au
« présent paragraphe sont soumis à l'impôt général sur le revenu
« au titre de l'année suivant celle, soit de leur paiement en espèces
« ou par chèques, soit de leur inscription au crédit d'un compte. »

Telle est, depuis la loi du 13 janvier 1941, la rédaction du paragraphe 3 de l'article 111 du Code Général des Impôts Directs.

C'est là une innovation puisque précédemment le même article 111 ne contenait aucune disposition relative à la détermination des revenus mobiliers à soumettre à l'impôt général.

Ainsi, il ne suffit pas que des revenus mobiliers ne rentrent pas dans le champ d'application de l'impôt cédulaire pour être automatiquement exonérés de l'impôt général. Cette dernière exemption ne peut leur être acquise qu'en vertu d'une disposition expresse et, par exemple, bien que dans les sociétés à responsabilité limitée, l'article 139 du Code Fiscal des valeurs mobilières dispense de l'impôt cédulaire, les dividendes, intérêts, arrérages et produits des parts revenant à deux associés-gérants et n'excédant pas 50.000 francs pour chacun, l'impôt général sur le revenu atteindra tous les produits revenant aux deux bénéficiaires de l'exemption.

Il n'en a d'ailleurs jamais été autrement puisque, même avant 1941, les revenus des capitaux mobiliers affranchis de l'impôt cédulaire n'en devaient pas moins, en principe, figurer parmi les éléments passibles de l'impôt général.

Si sur ce point le nouveau paragraphe 3 de l'article 111 précité n'a changé en rien les solutions admises précédemment, il leur a conféré la sanction législative et a permis de régler d'autres questions jusqu'alors controversées ou simplement réglées par la jurisprudence.

En définitive, depuis la création des sociétés à responsabilité limitée, l'impôt général s'applique à l'intégralité des produits de parts alloués aux gérants, associés ou non, sans qu'il y ait lieu de

distinguer si, par ailleurs, lesdits produits sont soumis à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ou exonérés de cet impôt dans les conditions fixées par l'article 42 de la loi du 7 mars 1925, modifié par l'article 47 de la loi du 28 février 1933.

Il semblerait logique, comme le laisse supposer le Code des impôts directs dans son article 119, de ne faire figurer dans la déclaration annuelle sous la rubrique « Valeurs et capitaux mobiliers » que les revenus provenant des parts de sociétés à responsabilité limitée. Or, il n'en est rien, et il résulte de la doctrine administrative que dans les sociétés où les associés-gérants possèdent la majorité des parts sociales, les rémunérations qui leur sont allouées doivent également être comprises parmi les revenus des capitaux mobiliers.

D'après la Direction Générale des Contributions Directes, « cette addition a pour but d'éviter que les intéressés ne déclarent ces rémunérations sous la rubrique des traitements et salaires et ne soient incités à leur faire subir contrairement aux règles résultant de la jurisprudence du Conseil d'Etat, la déduction de 10 % pour frais professionnels prévue à l'égard des revenus de cette catégorie » (circ. 2179 précitée, p. 254).

A notre avis, cette explication ne justifie pas dans la déclaration 1944 (revenus de 1943) l'existence d'une cinquième subdivision, sous la rubrique « Valeurs et capitaux mobiliers ». En effet, puisqu'il s'agit de rémunérations accordées à des gérants en raison de leurs fonctions, de leur travail ou de leur activité, on se demande pourquoi les appointements de l'espèce, même si ceux qui les perçoivent possèdent plus de la moitié des parts sociales, ne figureraient pas valablement au poste des « Traitements publics et privés, Indemnités, Emoluments, Salaires ». Et surtout, qu'on ne vienne pas objecter que les bénéficiaires seront « incités » à appliquer aux dites rémunérations la déduction forfaitaire des frais professionnels prévue par l'article 64 du Code des impôts directs. Pour éviter toute erreur, il suffira d'ajouter à la rubrique des « Traitements et salaires » une subdivision venant après celle des « Pensions et rentes viagères » qui, elles non plus, ne subissent pas la déduction des frais professionnels.

Précédemment, ce point de vue avait été adopté et plusieurs réponses ministérielles (1) avaient indiqué que les gérants-associés majoritaires doivent faire figurer les émoluments par eux perçus

(1) Rép. Taton Vassal, dép., *J. O.*, 16 février 1928. Lierman et Scapini, dép., *J. O.*, 15 et 21 février 1929.

en rémunération de leur gestion au poste « Traitements et salaires » et spécifier que leur montant est par ailleurs compris dans les bases de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dû par la société.

En réalité, si les traitements de gérants majoritaires sont mentionnés sous la rubrique des capitaux mobiliers, c'est parce que, dans un arrêt du 27 juillet 1933, le Conseil d'Etat a jugé que la rémunération allouée à une société gérante d'une société à responsabilité limitée où la majorité des parts sociales appartient aux associés-gérants doit être considérée comme un prélèvement sur les bénéfices sociaux et non comme un traitement. Nous avons déjà commenté cette jurisprudence et montré que l'assimilation des rémunérations de l'espèce à des revenus mobiliers se trouve en contradiction formelle avec les déclarations faites au cours des débats qui ont précédé le vote de la loi du 28 février 1933. Le fait que la gérance soit exercée par une personne morale n'enlève pas aux sommes à elle versées le caractère de rétribution allouée en raison de l'activité et du travail effectivement fournis et il semble logique de faire figurer lesdites sommes au poste des « Traitements et salaires ».

Ce qui ne signifie pas évidemment que les rémunérations de l'espèce relèvent de la cédule des traitements et salaires. Elles n'appartiennent, à notre avis, ni à cette cédule, ni à celle des capitaux mobiliers, mais elle s'apparente plus aux revenus cotisables à la première qu'à ceux qui relèvent de la seconde. Par nature, les rémunérations perçues par un gérant présentent le caractère d'appointements puisque leur montant n'est jamais fixé en fonction des capitaux engagés par leur bénéficiaire dans l'entreprise sociale, mais en raison de l'importance des services qu'il rend et des fonctions dont il est chargé.

C'est seulement parce que les associés-gérants possèdent la majorité des parts sociales que les sommes en question ne sont ni admises en déduction des bénéfices imposables ni, par voie de conséquence, atteintes par l'impôt sur les traitements et salaires.

Mais de là à conclure qu'elles doivent être assimilées à des revenus mobiliers il y a un pas que la logique interdit de franchir. Il semble plus juste de dire simplement que bien qu'elles constituent la rétribution d'un travail réel, elles ne doivent pas, compte tenu de la situation de la gérance, être considérées comme relevant de la cédule des traitements et salaires, et par conséquent, la déduc-

tion forfaitaire pour frais professionnels prévue par l'article 64 du Code général des impôts directs ne saurait leur être appliquée.

La jurisprudence du Conseil d'Etat, confirmant en cela la doctrine administrative, a toujours été constante sur ce dernier point (1). Elle n'appellerait aucun commentaire si les arrêts dans lesquels elle s'est exprimée n'avaient fourni l'occasion à la Haute-Assemblée d'indiquer que, même dans le cas où la gérance est majoritaire, les associés-gérants ont le droit de déduire du montant de leur revenu à soumettre à l'impôt global les frais professionnels qu'ils auraient personnellement supportés dans l'exercice de leurs fonctions. De la sorte, la déduction qui n'est pas possible dans le cadre de l'impôt cédulaire devient normale en ce qui touche l'impôt général, et cela est logique puisque l'article 111 précise qu'il doit être fait état dans les déterminations du revenu des dépenses effectuées en vue de son acquisition et de sa conservation.

Encore faut-il évidemment que les bénéficiaires des rémunérations justifient non seulement l'existence, mais encore le montant des dépenses spécialement nécessitées par l'exécution de leur mandat et supportées effectivement par eux-mêmes (Rép. TAUDIERE, dép., *J. O.*, 16 septembre 1930).

(1) Arr. C. E., 27 décembre 1937, 16 mai 1938, 22 mai 1939, etc...

CHAPITRE II

L'IMPOSITION DES RESERVES

SECTION I

Généralités

Lorsque la loi du 7 mars 1925 a institué les sociétés à responsabilité limitée, la doctrine administrative et la jurisprudence du Conseil d'Etat étaient déjà fixées sur le point de savoir si les bénéfices que les sociétés mettent en réserve doivent être soumis à l'impôt général dû par leurs membres.

Une distinction avait été établie entre les sociétés de capitaux et les sociétés de personnes. Pour les premières, on était d'accord depuis longtemps pour décider que les bénéfices affectés aux réserves ne peuvent être atteints par l'impôt général que s'ils sont mis à la disposition de l'actionnaire, c'est-à-dire s'ils font l'objet d'une distribution.

La question était beaucoup plus discutée en ce qui concerne les sociétés de personnes, et ce n'est que le 5 février 1925, un mois avant l'introduction des sociétés à responsabilité limitée en France qu'elle trouva une solution définitive. L'Administration soutenait que les associés en nom collectif doivent, dans la déclaration de leurs revenus en vue de l'établissement de l'impôt général, comprendre leurs parts dans les bénéfices mis en réserve. Plusieurs arrêtés de Conseils de Préfecture avaient adopté une solution contraire à celle de la Direction générale des contributions directes, et il fallut attendre jusqu'au 5 février 1925 qu'un arrêt du Conseil d'Etat statuant au contentieux vint confirmer la thèse administrative et fixer la jurisprudence d'une manière définitive.

Pour motiver leur décision, les juges ne s'arrêtent pas à l'idée que les associés n'ont pas à leur disposition les bénéfices que la société affecte à ses réserves, mais ils s'appuient sur le fait qu'au point de vue fiscal — et malgré la fiction juridique de la personnalité de la société — il y a confusion entre le patrimoine de la société en nom collectif et celui de ses membres responsables du passif social sur l'universalité de leurs biens. C'est compte tenu de cette responsabilité illimitée que le Conseil d'Etat assimile l'associé en

nom collectif à un exploitant individuel et décide que la part de ses bénéfices mis en réserve ne saurait être retranchée de ses revenus atteints par l'impôt général.

Que le principe énoncé par cet arrêt trouve son application dans le cas d'une société en commandite simple, voilà qui ne fait aucun doute puisque les gérants commandités sont responsables sur leurs biens de tout le passif social. Mais cette jurisprudence doit-elle être étendue aux gérants de sociétés à responsabilité limitée ?

La réponse ne s'est pas fait attendre et le Ministre des Finances a indiqué qu'étant donné le caractère propre et le mode de gestion des sociétés à responsabilité limitée, il y a lieu d'admettre que leurs membres n'auront à déclarer comme revenus imposables... que les sommes mises effectivement à leur disposition, à l'exclusion de celles qui, étant affectées à des réserves, n'auront pas été distribuées (Rép. THOUMYRE, dép., *J. O.*, 26 juin 1925, Déb. Ch. p. 2898, Marcel PLAISANT, dép., *J. O.* du 9 juillet 1925, etc...). Il a même été précisé que cette solution s'applique lorsque les associés remplissent les fonctions de gérant (Rép. Ernest COUTEAUX, dép., *J. O.* 5 août 1925, déb. Ch., p. 3496).

Il est hors de discussion que dans la société à responsabilité limitée il n'y aucune confusion possible entre le patrimoine de la société et celui de ses membres (1), qui, même gérants, ne sont tenus qu'à concurrence de leurs apports et, en conséquence, il est normal que, les réserves n'entrant dans le patrimoine personnel des associés qu'au moment de leur distribution, il n'en soit pas fait état pour l'impôt général avant cette époque (2).

En adoptant ce point de vue, l'Administration n'a fait que confirmer les espoirs mis en la nouvelle forme de société qui, d'après les déclarations faites le 21 février 1925 par M. CLÉMENTEL, alors Ministre des Finances, devait présenter « tous les avantages attachés aux sociétés anonymes ». Or, comme l'indiquait très juste-

(1) C'est pour cette même raison que les associés-gérants possédant la majorité des parts sociales sont passibles de l'impôt général sur les sommes qui leur sont attribuées à titre d'appointements et dont ils ont effectivement disposé au cours d'une année sans qu'il y ait lieu de tenir compte du fait que la société qu'ils gèrent se trouve en déficit pour l'année considérée (cf. arr. CE 22 et 28 décembre 1933. Par contre, un gérant qui a reversé dans l'actif social à la date du 31 décembre les sommes reçues par lui au cours de l'année à titre de salaires, doit être réputé n'avoir perçu pendant la dite année aucun salaire en sa qualité de gérant (cf. p. 132).

(2) « Les porteurs de parts dans les sociétés à responsabilité limitée n'étant que des bailleurs de fonds, sont imposables pour les seules sommes mises effectivement à leur disposition à titre de rémunérations de leurs apports (Inst. Gén. du 31 janvier 1928, n° 302).

ment à l'époque (1) M. LECERCLÉ, « il est inutile de souligner que « l'un des principaux de ces avantages consiste, au point de vue, « fiscal, dans le fait que les affectations aux réserves effectuées par « les sociétés anonymes n'entraînent pas l'application de l'impôt « général sur le revenu aux membres de ces sociétés ».

En définitive, les membres des sociétés à responsabilité limitée, qu'ils remplissent ou non les fonctions de gérant, sont réputés ne disposer de la quote-part leur revenant dans les bénéfices sociaux affectés à la constitution des réserves qu'au moment de la mise en distribution desdites réserves.

La question se complique lorsqu'une société à responsabilité limitée provient de la transformation d'une société de personnes ou se transforme elle-même en société en nom collectif ou en commandite simple.

En cas de transformation d'une société de personnes en société à responsabilité limitée, il convient, en effet, de déterminer s'il doit être tenu compte du fait que chacun des associés a déjà été cotisé à l'impôt général sur la quote-part correspondant à ses droits dans les bénéfices mis en réserve avant le changement de forme de la société et de décider dans l'affirmative que la mise en distribution des réserves effectuées après la transformation n'entraîne pas l'application de l'impôt.

Une réponse ministérielle a indiqué dans une semblable hypothèse — il s'agissait d'une transformation de société en commandite en société à responsabilité limitée — que les sommes attribuées à l'ancien gérant de la commandite sur les réserves doivent être distraites des bases de l'impôt général dû par l'intéressé dans la mesure où elles ont déjà été soumises à cet impôt entre ses propres mains (Rép. BROCARD, dép., *J. O.*, 4 février 1932, p. 355).

Si l'on s'en tient aux termes de cette solution, l'exemption d'impôt général trouve sa justification dans le fait que la distribution des réserves a pour effet de mettre à la disposition définitive des associés des sommes leur appartenant déjà au moment de la constitution de la société à responsabilité limitée et, en conséquence, elle ne saurait exister que si lesdites réserves sont attribuées aux associés qui ont déjà acquitté l'impôt sur leur montant.

Ce qui conduit à conclure que si un autre associé ou un tiers jusqu'alors étranger à la société se rend, après la transformation

(1) *Recueil juridique des sociétés*, juin 1925, p. 189.

en société à responsabilité limitée, acquéreur de parts sociales donnant droit aux réserves constituées, il est, en cas de distribution, redevable de l'impôt sur la quote-part lui revenant des bénéfices mis en réserve du temps où la société avait la forme de société en nom collectif ou en commandite simple.

C'est là une conséquence onéreuse du principe suivant lequel les membres des sociétés de personnes sont imposables au fur et à mesure de la constitution des réserves sur la portion de ces réserves correspondant à leurs droits dans la société. Ainsi, en cas de cession de parts, les mêmes sommes doivent supporter deux fois l'impôt général.

Telle est du moins la conclusion qui semble découler de la réponse ministérielle que nous avons rapportée ci-dessus et qui, à notre connaissance, n'a pas été infirmée par d'autres solutions..

En cas de transformation de société à responsabilité limitée en société de personnes, les bénéfices affectés aux réserves par la société à responsabilité limitée n'ont pas été atteints lors de leur constitution par l'impôt général, et comme ils ne le supporteront pas plus au moment de leur distribution par la société de personnes, il convient de décider que chaque associé est passible de l'impôt à raison de la part qui lui est attribuée dans les bénéfices réservés au titre de l'année suivant celle de la transformation de société (Rép. M. LESACHÉ, Sénat., *J. O.*, 20 mai 1933, p. 1214). Somme toute, dès la transformation en société en nom collectif ou en commandite simple, la situation se trouve régularisée et tout se passe comme si les bénéfices avaient seulement été affectés aux réserves depuis le changement apporté à la forme de la société.

Remarquons enfin que si une société anonyme se transforme en société à responsabilité limitée ou inversement, cette modification n'entraîne pas de conséquence en ce qui concerne l'impôt général dû par les actionnaires ou les porteurs de parts, puisque, dans l'une et l'autre forme de société, seule la mise en distribution des bénéfices réservés rend l'impôt exigible.

SECTION II

Distributions de réserves sous forme d'augmentation de capital

Le législateur a envisagé la possibilité pour les sociétés à responsabilité limitée d'avoir à faire face à des périodes difficiles, et en vue de les prémunir contre certains revers commerciaux, il

a prévu qu'il devra être prélevé, chaque année, un vingtième des bénéfices destinés à constituer un fonds de réserve. C'est là, comme on le sait, une prescription commune à toutes les sociétés dont les membres ne sont pas responsables sur l'universalité de leurs biens. Outre cette réserve légale, qui est obligatoire, les sociétés ont la possibilité de constituer d'autres réserves, statutaires ou facultatives, suivant qu'elles sont prévues ou non par les conventions sociales.

Il n'est rien de plus légitime que de consolider ces différentes réserves en les incorporant au capital. Cette opération augmente le crédit commercial de la société puisqu'elle accroît le gage des tiers en général et celui des créanciers en particulier. Par contre, elle ne procure aucun avantage pécuniaire aux associés, que la capitalisation des réserves donne lieu à la distribution gratuite de parts nouvelles ou que les réserves soient incorporées aux parts existantes par voie de majoration de la valeur nominale de ces dernières.

Les droits de chaque associé ne sont en aucune façon modifiés, les parts anciennes représentaient aussi bien le capital que les réserves et l'incorporation de ces dernières, ne se traduisant pratiquement que par des modifications internes de la société, n'entraîne aucun enrichissement pour les associés.

Ce point de vue que le législateur a fini par adopter dans la loi du 12 août 1942 qui exonère les opérations de l'espèce de l'impôt général et de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, n'a pas toujours été admis, et il y a peu de temps encore le Code des impôts directs soumettait à l'un et l'autre impôt toute distribution de réserves effectuées sous la forme d'augmentation de capital.

Après l'institution des sociétés à responsabilité limitée, l'Administration considéra que la distribution gratuite à des associés de parts représentatives de leurs droits dans les réserves devait, comme les sommes qu'ils perçoivent en numéraire, être comprise dans les bases de l'impôt général dû par les bénéficiaires. Ce point de vue ne fut pas admis par la jurisprudence qui, en l'absence de disposition législative, régla la question dans un sens favorable aux membres des nouvelles sociétés. Un arrêt du Conseil d'Etat du 20 juillet 1932 confirmant les décisions rendues en matière de sociétés anonymes, subordonna l'exemption d'impôt général aux deux conditions suivantes : d'une part, la répartition des réserves devait être effectuée obligatoirement sous la forme de parts nouvelles (ou d'une majoration de la valeur nominale des

parts anciennes), et non mises en numéraire à la disposition des bénéficiaires ; d'autre part, les parts nouvelles ne devaient pas être librement cessibles, et à ce point de vue le Conseil d'Etat considérait que les restrictions insérées dans les articles 22 et 23 de la loi du 7 mars 1925 (1) suffisaient pour que les sommes capitalisées n'aient pas le caractère d'un revenu passible de l'impôt général. L'arrêt du 20 juillet 1932, d'ailleurs confirmé le 28 octobre suivant, présentait un intérêt évident pour tous les membres, gérants ou non, des sociétés à responsabilité limitée.

Mais cette jurisprudence se trouva rapidement infirmée par l'article 46 de la loi du 28 février 1933, d'après lequel toute capitalisation de réserves donne lieu, sans aucune exception, à l'application de l'impôt général sur le revenu dû au titre de l'année suivant celle au cours de laquelle l'appropriation des réserves a eu lieu.

C'est cette législation qui devait s'appliquer jusqu'au 30 mars 1939, date à laquelle un décret a prévu, par dérogation aux dispositions en vigueur, que les réserves distribuées entre le 1^{er} avril 1939 et le 1^{er} janvier 1940 (2) sous la forme d'augmentation du capital seraient exonérées de l'impôt général sur le revenu des capitaux mobiliers afférent à ces distributions.

En prenant ces nouvelles mesures, le législateur reconnaissait implicitement que les charges fiscales qui frappaient ces opérations les avaient rendues le plus souvent impossibles et que l'heure était venue d'inciter les sociétés à consolider leurs réserves en édictant des mesures emportant des conséquences moins onéreuses qu'auparavant. D'ailleurs, le rapport au Président de la République qui précède le texte du décret du 30 mars 1939 contient, sous la plume du Ministre des Finances, une phrase qui semble indiquer un changement notable de conception. Faisant allusion à l'ancien article 112 du Code Général des Impôts Directs, M. Paul Reynaud ne manque pas d'écrire : « les actionnaires, *bien que ne bénéficiant d'aucune plus value réelle*, doivent supporter l'impôt général sur le « revenu... ». Ainsi, pour la première fois, on admet officiellement

(1) Les parts sociales ne peuvent être cédées à des tiers étrangers à la société qu'avec le consentement de la majorité des associés représentant au moins les trois-quarts du capital social (loi 7 mars 1925, art. 22).

Les cessions de parts doivent être constatées par un acte notarié ou sous seings privés.

Elles ne sont opposables à la société et aux tiers qu'après qu'elles ont été signifiées à la société ou acceptées par elle dans un acte notarié conformément à l'article 1690 du Code Civil (loi 7 mars 1925, art. 23).

(2) L'article 4 de la loi du 31 décembre 1939 a prorogé jusqu'au 30 juin 1940 le terme sus-visé du 1^{er} janvier 1940.

que les actions nouvelles — ou les parts, — ne confient à leur porteur pas plus de droits qu'il n'en possédait avant la capitalisation des réserves et qu'il n'y a, en conséquence, aucune raison que l'impôt devienne exigible.

On ne saurait nier que l'exemption instituée par le décret du 30 mars 1939 a tenu compte en premier lieu de l'intérêt qu'il y a de mettre le capital social en rapport avec l'importance réelle des entreprises et a visé à faciliter la transformation d'une partie des réserves en capital et à « favoriser de la sorte des investissements durables ». Il n'en reste pas moins vrai que, compte tenu de son caractère provisoire, cette exonération devait être considérée plus comme une mesure de « détente fiscale » que comme une modification des principes jusqu'alors en honneur rue de Rivoli.

En fait, seules bénéficièrent du régime de faveur les sociétés — susceptibles de procéder à des distributions de réserves passibles de l'impôt général et de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières — qui réalisèrent effectivement avant le 30 juin 1940 l'augmentation de leur capital ou purent établir qu'elles avaient fait les diligences nécessaires pour aboutir à cette augmentation dans le délai prescrit et que seuls les événements de guerre avaient mis obstacle à l'exécution de leur projet (cf. décision ministérielle du 12 septembre 1940).

Incontestablement, la loi du 12 août 1942 est allée beaucoup plus loin que le décret du 30 mars 1939 puisqu'elle prévoit — sous certaines conditions — l'exonération de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et de l'impôt général en faveur des distributions de réserves sous forme d'augmentation de capital effectuées à compter du 1^{er} septembre 1942. D'une part, elle rompt avec la thèse administrative selon laquelle l'exigibilité de l'impôt cédulaire et, par voie de conséquence, de l'impôt global, trouve sa justification dans le fait que toute capitalisation de réserves s'analyse nécessairement comme une répartition entre les associés du montant des bénéfices réservés suivie de l'affectation par les mêmes associés des sommes reçues par chacun d'eux à la libération de leurs nouvelles parts. D'autre part, il semble que ce changement soit définitif puisque les mesures actuellement en vigueur ne comportent aucune condition de délai.

Il convient toutefois de noter que si la loi exonère totalement les associés de l'impôt sur le revenu, elle soumet par contre la société à une taxe d'enregistrement additionnelle au droit d'apport et dont le taux — 15 % — correspond justement au tarif réduit de

moitié de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. En d'autres termes, la société sera en principe redevable d'une somme égale à celle que les associés auraient acquitté sous le régime du décret du 30 mars 1939. La véritable économie réside donc dans l'exonération de l'impôt général.

Les dispositions de la loi du 12 août 1942 ont une portée générale et visant toutes les sociétés susceptibles de procéder à des distributions de réserves qui étaient, avant sa promulgation, passibles de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, elles s'appliquent en particulier aux membres des sociétés à responsabilité limitée.

Ce qu'il importe de souligner dans le cadre de cette étude, c'est que l'exemption d'impôt général qu'elle prévoit dans son article 5 est liée à l'exonération de l'impôt cédulaire : dans l'hypothèse d'une distribution de réserves sous forme d'augmentation de capital, l'attribution gratuite de parts sociales n'est exonérée de l'impôt général que dans la mesure où elle bénéficie de l'exemption de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. De cette disposition, il résulte que l'exemption d'impôt général ne peut porter que sur les distributions relevant en principe de l'impôt créé par la loi du 29 juin 1872. « C'est ainsi notamment, comme le note la circulaire 2197 du 11 janvier 1943, que cette exemption ne devrait pas être accordée aux parts qui seraient distribuées gratuitement par une société à ses ouvriers ou employés en rémunération de leurs fonctions, les dites distributions constituant pour les intéressés un revenu passible de l'impôt sur les traitements et salaires ». Cette solution s'appliquerait en particulier aux gérants non associés et aussi aux gérants associés en raison du travail qu'ils fournissent effectivement dans l'entreprise sociale.

Enfin, les opérations de l'espèce peuvent ne pas profiter de l'exonération dans le cas où de véritables répartitions de bénéfices seraient effectuées sous le couvert de l'exemption d'impôt. L'article 1^{er} de la loi du 12 août 1942, devenu l'article 138 *bis* du Code fiscal des Valeurs Mobilières, dispose à cet effet que lorsque les distributions de réserves « sont consécutives à une réduction du capital non motivée par les pertes sociales ou à une opération quelconque impliquant remboursement direct ou indirect de capital (1), en franchise de l'impôt sur le revenu réalisé postérieurement

(1) Par « opérations quelconques impliquant remboursement direct ou indirect de capital », le législateur a voulu atteindre toutes les combinaisons ayant pour résultat de faire passer dans le patrimoine des associés tout ou partie des sommes précédemment incorporées au capital social (Inst. 4633 de l'Enregistrement).

« au 1^{er} juillet 1942 et depuis moins de dix ans, elles ne peuvent
« bénéficier de l'exemption... que si et dans la mesure où l'augmen-
« tation de capital en résultant excède le capital remboursé.

« Lorsque les distributions sont suivies dans le délai de dix ans
« d'une réduction de capital non motivée par des pertes, ou d'une
« opération quelconque impliquant remboursement direct ou indi-
« rect de capital en franchise d'impôt, elles sont déchues du bénéfice
« de l'exemption pour une somme égale au montant du rembour-
« sement et les droits exigibles doivent être acquittés dans les vingt
« premiers jours du trimestre suivant celui de l'événement qui a
« entraîné la déchéance sous les sanctions édictées par l'article 58 ».

Ainsi, dès l'instant qu'une réduction de capital précède ou suit la distribution de réserves, cette dernière ne bénéficie de l'exemption de l'impôt cédulaire et par conséquent de l'impôt général, que dans la limite de l'excédent de l'augmentation de capital sur le capital remboursé.

Un exemple permet d'illustrer cette formule :

Si une société à responsabilité limitée au capital de 400.000 francs au 1^{er} juillet 1942 réduit le 1^{er} janvier 1944 son capital de 100.000 francs, puis incorpore avant le 1^{er} janvier 1954 250.000 francs de réserves à son capital, les associés ne seront exonérés de l'impôt général qu'à concurrence de 150.000 francs.

Pareillement, si ladite société procède aux mêmes opérations, mais dans l'ordre opposé, et incorpore, le 1^{er} janvier 1944, 250.000 francs de réserves à son capital puis réduit, avant le 1^{er} janvier 1954, son capital de 100.000 francs, le bénéfice de l'exemption d'impôt général sera encore limité à 150.000 francs et les impositions correspondantes seront établies au nom de l'année suivant celle du remboursement et aux noms des porteurs de parts ayant personnellement bénéficié de l'exonération (Circ. 2197 précitée, p. 30).

On constate que dans l'un et l'autre cas, la somme de 100.000 francs qui reste ou devient imposable correspond en réalité au montant des réserves — c'est-à-dire des bénéfices — qui, bien que distribués auraient échappé à l'impôt général sans les dérogations stipulées par l'article 138 *bis* du code des valeurs mobilières.

Il est normal que cette somme soit retenue dans les bases de l'impôt cédulaire et global puisque aucune exemption ne saurait profiter aux remboursements de capital effectués par voie de prélèvements sur les bénéfices sociaux. Si l'on décide autrement, on admet que l'on peut, d'une part, effectuer le remboursement d'une fraction du capital social en profitant des dispositions de l'article 80 de la

loi du 13 juillet 1925 qui exonère d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières les remboursements qui se traduisent par une réduction du capital et d'autre part reconstituer ledit capital par une incorporation de réserves également exempte d'impôt d'après la loi du 12 août 1942. Il serait de la sorte possible de distribuer tous les bénéfices réalisés par la société sans acquitter ni l'impôt cédulaire ni l'impôt général et sans finalement que le capital social subisse en définitive aucune diminution. Le législateur a prévu les combinaisons susceptibles d'être mises sur pied en vue d'obtenir un tel résultat et sa décision ne nous paraît pas critiquable.

SECTION III

Remboursements et amortissements de capital

Avant la loi du 13 janvier 1941, les gérants associés des sociétés à responsabilité limitée étaient passibles de l'impôt général sur les sommes qu'ils percevaient sous forme de remboursements et amortissements de capital dès lors que ces sommes étaient assujetties à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers par application « de l'article 80 de la loi du 13 juillet 1925 », suivant les termes de l'article 78 du décret du 15 octobre 1926 (1), ou de l'article 50-3° du Code fiscal des valeurs mobilières d'après la rédaction de l'article 112 du décret de codification du 27 décembre 1934.

C'est-à-dire que sous l'une et l'autre législations, les sommes attribuées aux gérants associés, étaient atteintes par l'impôt général si les opérations de l'espèce ne pouvaient bénéficier de l'exemption de l'impôt cédulaire prévue en faveur des « amortissements « faits par une réalisation d'actif et au moyen de prélèvements sur « les éléments autres que le compte « profits et pertes », les réserves, ou les provisions diverses du bilan » et des remboursements effectués par les sociétés « dont les statuts ont prévu, antérieurement à la loi du 13 juillet 1925, l'amortissement obligatoire des « actions » (2). En d'autres termes, dès que le remboursement de capital se traduit par une réduction du capital social ou est effectué en vertu d'une clause obligatoire inscrite dans les statuts avant la

(1) Le paragraphe 3 de l'article 80 de la loi du 13 juillet 1925 indiquait que « les « sommes distribuées dans les conditions ainsi définies (dans les deux premiers paragraphes) « entrent en compte pour l'établissement de l'impôt général sur le revenu dû par les « bénéficiaires ».

(2) Cette rédaction date de l'article 21 de la loi du 31 mars 1932. Auparavant, il suffisait que les amortissements soient faits en vertu d'une clause obligatoire des statuts.

promulgation de la loi du 13 juillet 1925, il est affranchi de l'impôt cédulaire et, par voie de conséquence, de l'impôt général sur le revenu.

Les gérants associés de sociétés à responsabilité limitée pouvaient évidemment profiter de cette exemption au même titre que les autres porteurs de parts mais comme, par ailleurs, ils étaient dispensés, sous le régime de la loi du 7 mars 1925, de l'impôt cédulaire sur tous les produits leur revenant, la question s'était posée de savoir si cette dernière exonération, s'appliquant à un remboursement de capital, était susceptible d'entraîner la non exigibilité de l'impôt général. Autrement dit, dans l'hypothèse où des parts sociales étaient remboursées à un gérant, mais n'étaient pas affranchies de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières en vertu de l'article 80 de la loi du 13 juillet 1925, le bénéficiaire pouvait-il invoquer l'article 42 de la loi du 7 mars 1925 qui l'exonérait d'impôt cédulaire pour ne pas être soumis à l'impôt général ?

La question a été soumise au Conseil d'Etat qui, confirmant de précédentes réponses ministérielles, a jugé à plusieurs reprises « qu'en admettant même que les produits ainsi distribués dussent être exemptés de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, aucune disposition de la loi n'a prévu semblable exemption lorsqu'il s'agit de l'impôt général dû par les bénéficiaires de tels remboursements ». Cet arrêt, rendu le 25 novembre 1935, sous le régime de l'article 42 de la loi du 7 mars 1925 et de l'article 78 du décret du 15 octobre 1926 doit être approuvé puisqu'à l'époque seules les sommes provenant des remboursements de capital exonérés de l'impôt cédulaire, en vertu de l'article 80 de la loi du 13 juillet 1925 pouvaient rester en dehors des bases de l'impôt général.

Certains auteurs ont cru trouver une raison d'espérer en une modification de la doctrine administrative et de la jurisprudence lorsque le décret du 27 décembre 1934 a subordonné l'application de l'impôt cédulaire aux dispositions contenues dans l'article 50-3° du Code fiscal des valeurs mobilières. En fait, de tels espoirs n'avaient aucun fondement logique puisque, suivant le principe d'après lequel il importe d'appliquer à la lettre les lois d'impôt dont le sens est clair et précis, les remboursements de capital doivent figurer parmi les revenus passibles de l'impôt général sur le revenu dès lors qu'ils sont assujettis à l'impôt cédulaire par l'article 50-3° précité, c'est-à-dire toutes les fois que l'article 80 de la loi du 13 juillet 1925 ne les en exonère pas formellement.

La rédaction actuelle de l'article 112 du Code Général des

Impôts Directs, telle qu'elle résulte de la loi du 13 janvier 1941, ne laisse plus place à aucun doute. Ses termes sont, en effet, les suivants :

« Les sommes provenant des remboursements et amortissements
« totaux ou partiels effectués par les sociétés françaises et étran-
« gères sur le montant de leurs actions, parts d'intérêts ou comman-
« dites, avant leur mise en dissolution ou leur mise en liquidation
« sont exonérées de l'impôt général lorsqu'elles sont exemptes de
« l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, par application de
« l'article 119 du Code fiscal des Valeurs Mobilières ».

Ce texte n'apporte évidemment aucun changement aux règles antérieures, mais il présente l'avantage sur ceux qui l'ont précédé de préciser d'une manière formelle et sans aucune ambiguïté, que seules ne sont pas soumises à l'impôt général les sommes exonérées de l'impôt cédulaire *par application de l'article 119 du Code fiscal des valeurs mobilières*. Aucune discussion n'est plus possible et, en particulier, il devient inutile d'invoquer, comme précédemment, l'article 139 du même code qui dispense d'impôt cédulaire les produits des parts revenant à deux associés-gérants seulement et n'excédant pas 50.000 francs pour chacun. Pour que les sommes remboursées aux gérants associés ne soient pas atteintes par l'impôt général, il faut et il suffit qu'elles bénéficient de l'exonération d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières prévue par l'article 119 du Code fiscal des valeurs mobilières, qui ne fait que reproduire les dispositions des paragraphes 2 et 5 de l'article 80 de la loi du 13 juillet 1925 et l'article 21 de la loi du 31 mars 1932.

Ainsi, un gérant qui perçoit au cours d'une année 40.000 francs à titre de produits de ses parts et touche 30.000 francs provenant d'un remboursement de capital ne répondant pas aux conditions fixées par l'article 119 du Code fiscal des valeurs mobilières, sera exonéré de l'impôt cédulaire jusqu'à concurrence de 50.000 francs, s'il est désigné par la société pour bénéficier de l'exemption instituée par la loi du 28 janvier 1933. En outre, la somme de 70.000 francs sera à retenir en totalité dans les bases de l'impôt général sur le revenu.

Par contre, si les sommes remboursées ne sont cotisables à la cédule des valeurs mobilières, soit parce qu'elles constituent une véritable réduction de capital ou correspondant à un amortissement obligatoire, l'intéressé ne supportera pas l'impôt cédulaire et seule la somme de 40.000 francs entrera en compte pour l'établissement de l'impôt général à sa charge.

Dans la première hypothèse, le gérant profite de l'exonération dans la limite fixée à 50.000 francs parce que le remboursement du capital est assimilable à une répartition de bénéfices et que, dans ces conditions, il doit être tenu compte de son montant pour déterminer le maximum de 50.000 francs dispensé d'impôt. De sorte qu'un gérant pourra n'être redevable d'aucune somme au titre de l'impôt cédulaire, bien que les parts remboursées y soient soumises si les dividendes, intérêts et produits de parts ajoutés au montant du remboursement perçu par l'intéressé ne dépassent pas 50.000 francs. Ce qui n'empêchera pas, par ailleurs, l'impôt général de s'appliquer à l'ensemble desdites distributions.

En ce qui concerne les gérants associés, autres que les deux bénéficiaires de l'exemption partielle, et les associés non gérants, les sommes qui leur seront remboursées ne pourront être exonérées d'impôt cédulaire, et par voie de conséquence d'impôt général, que dans la mesure où elles profiteront des dispositions de l'article 119 du Code fiscal des valeurs mobilières.

CONCLUSION

Des problèmes que nous avons rencontrés au cours de cette étude, l'un mérite que l'on y revienne parce que sa solution intéresse à la fois les membres des sociétés à responsabilité limitée, l'Administration des Contributions Directes et la Régie de l'Enregistrement. Il s'agit de la question des rémunérations allouées aux associés-gérants.

On se souvient que si ces rémunérations sont normales et représentent la rétribution d'un travail effectif, elles doivent être considérées comme des salaires. En conséquence, elles ne sont pas taxables à la cédula des capitaux mobiliers, mais supportent l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ou l'impôt sur les traitements et salaires suivant que la majorité des parts sociales est ou non possédée par l'ensemble des associés-gérants.

Par contre, si lesdites rémunérations, compte tenu des services rendus par chacun des associés-gérants, apparaissent exagérées, elles ne peuvent être assimilées en totalité à un salaire et la fraction qui ne correspond pas à un travail réel des intéressés doit en toute hypothèse, être soumise à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers et à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

L'intérêt de la question s'est accru depuis l'institution du prélèvement temporaire sur les excédents de bénéfices puisque chaque fois qu'une société à responsabilité limitée dans laquelle la gérance est majoritaire doit évaluer son bénéfice de comparaison d'après le mode forfaitaire, il convient d'ajouter à l'intérêt du capital engagé une rémunération normale correspondant à la nature du travail que chaque associé-gérant effectue dans l'entreprise sociale.

En définitive, qu'il s'agisse d'impôt cédulaire (valeurs mobilières, traitements et salaires, bénéfices industriels et commerciaux), ou de prélèvement temporaire, il ne peut être tenu compte des émoluments accordés à chacun des associés-gérants que s'ils correspondent aux conditions de fonctionnement de la société et d'exercice de l'activité des bénéficiaires.

Mais quel critérium adopter pour décider si une rétribution est normale ou manifestement exagérée ?

Le décret du 30 mars 1939 qui institue un régime spécial pour les sociétés en commandite simple dont le montant de la comman-

dite dépasse 25 % du capital social présente une solution qui mérite d'être signalée.

En même temps qu'il offre auxdites sociétés la possibilité d'opter pour le régime applicable aux sociétés en commandite par actions et à leurs membres en matière d'impôts cédulaires et de l'impôt général pour le revenu, le décret indique que « dans les « sociétés qui auront exercé l'option, les traitements, remboursements forfaitaires de frais et toutes autres rémunérations revenant aux associés commandités seront passibles de l'impôt sur le « revenu des valeurs mobilières. Ils en seront toutefois exonérés « pour deux commandités, lorsqu'ils n'excéderont pas 75.000 francs « par an pour chacun d'eux ».

Ainsi, en même temps qu'il édicte une mesure empêchant « les « combinaisons par lesquelles les sociétés attribueraient à leurs « gérants, sous forme de traitements non passibles de l'impôt sur « le revenu des valeurs mobilières une partie importante de leurs « bénéfices sociaux » (1), le législateur admet l'exonération des traitements, remboursements forfaitaires de frais et autres rémunérations attribués à deux commandités, à condition qu'ils ne dépassent pas 75.000 francs pour chacun d'eux.

Exemption différente de celle accordée aux gérants de sociétés à responsabilité limitée, puisque les produits des parts revenant aux deux commandités restent intégralement soumis à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Seules se trouvent en dehors du d'application de l'impôt, jusqu'à concurrence de 75.000 francs, les sommes présentant le caractère de traitements, de remboursements forfaitaires de frais ou de rémunérations diverses.

Doit-on déduire de cette disposition que l'Administration de l'Enregistrement considère que la somme de 75.000 francs constitue la rémunération normale maximum du travail fourni par un commandité, quelles que soient ses fonctions, son activité, et ses connaissances ? La rédaction de l'article 1^{er} du décret du 10 mars 1939 ne permet pas d'adopter une autre conclusion.

La limitation à 75.000 francs des traitements et rémunérations revenant à deux commandités et exonérés de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières peut s'expliquer pour des raisons d'ordre fiscal, mais en fait, il faut admettre qu'elle ne tient nullement compte de la réalité. Dans certains cas, la somme de 75.000 francs est certainement trop élevée et les sociétés peuvent alors attribuer à deux

(1) Cf. Instruction n° 4412.

commandités une partie des bénéfices sociaux sous forme de traitements exonérés de l'impôt, fraude que le législateur veut justement éviter. Dans d'autres hypothèses, elle apparaît inférieure à ce qu'elle devrait être puisque même si le travail fourni par un commandité justifie une rémunération supérieure à 75.000 francs, les traitements qu'il perçoit en fait ne bénéficient de l'exemption d'impôt qu'à concurrence de cette somme.

Certes, il est difficile d'adopter en la matière une solution qui ne prête pas à la critique, mais celle que présente le décret du 30 mars 1939 doit prendre place parmi les plus mauvaises. Arrêter à une somme fixe le montant des traitements exonérés de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, c'est d'une part admettre que le travail fourni par les deux commandités bénéficiaires de l'exemption doit être évalué de la même manière dans toutes les sociétés, quelles que soient, en particulier, la région où s'exerce l'activité de l'entreprise et l'importance du chiffre d'affaires réalisé, c'est d'autre part décider que les sommes allouées aux deux intéressés doivent — au delà de 75.000 francs, — même si elles ne constituent que la rémunération justifiée de leur travail, être soumises à l'impôt au mépris des principes fondamentaux posés par la loi du 29 juin 1872.

Heureusement que la loi du 30 janvier 1941 n'a pas retenu la même solution en matière de prélèvement temporaire pour la rémunération du travail du chef d'entreprise. Ici, l'évaluation se fait d'après le salaire prévu dans les contrats collectifs de la profession ou à défaut par comparaison avec les salaires attribués dans des entreprises similaires. On sait qu'en fait la recherche de l'homogénéité des chiffres à retenir a conduit l'Administration à faire établir par chaque Directeur départemental des propositions qui sont examinées par le Directeur président de la réunion inter-départementale. Ce dernier entre en relation avec ses collègues des régions voisines, « en vue d'arrêter, pour les catégories d'entreprises les plus « répandues, une échelle raisonnable des rémunérations de l'espèce « susceptibles d'être admises par le Service eu égard à l'importance « des exploitations, en fonction de certains indices, tels que le nombre d'employés, le chiffre d'affaires, etc... » (1).

Dans la pratique, cette méthode semble avoir donné de bons résultats bien qu'à notre connaissance on se soit contenté, le plus souvent, pour établir les barèmes, de tenir compte uniquement du montant du chiffre d'affaires réalisé pendant l'exercice considéré. Il

(1) B. O. C. D., 1942, n° 2, p. 49.

est vrai d'ailleurs qu'en toute thypothèse les différentes échelles de rémunérations ne sont communiquées aux agents d'exécution qu'« à titre indicatif », c'est-à-dire seulement pour leur « servir de base en « vue de déterminer dans chaque cas d'espèce la rémunération « normale du travail du chef d'entreprise ». Le Service a donc conservé une certaine latitude pour apprécier les circonstances particulières dans lesquelles s'exerce l'activité des redevables et les données spéciales à chaque exploitation.

Malgré ces précautions, le système instauré par la loi du 30 janvier 1941 reste critiquable en ce sens qu'il laisse une grande part à l'arbitraire, étant donné l'impossibilité dans laquelle se trouvent les services intéressés de faire une juste appréciation des services accomplis et du travail fourni par chaque « chef d'entreprise ». Dans une société à responsabilité limitée, les différents gérants ont rarement les mêmes attributions, la même activité et ce n'est sûrement pas en considérant le montant des bénéfices ou du chiffre d'affaires, ou encore le nombre d'employés de la société qu'on pourra déterminer d'une manière précise les émoluments légitimes de chacun des gérants.

L'institution du prélèvement temporaire a conduit le législateur à indiquer une méthode d'évaluation de la rémunération du travail du chef d'entreprise lorsque cette rémunération n'est pas comprise dans les frais généraux. Mais le problème est plus important — parce que toujours d'actualité — dans le cas où les émoluments sont susceptibles de figurer parmi les charges déductibles des bénéfices imposables. Il intéresse au premier chef les associés-gérants lorsqu'ils ne possèdent pas la majorité des parts sociales.

Dans cette hypothèse, les sociétés résistent difficilement à la tentation d'allouer aux gérants des traitements et tantièmes excessifs dissimulant de véritables distributions de bénéfices et diminuant ainsi les bases de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. C'est là une fraude très fréquente et préjudiciable aux intérêts du Trésor. Pour la combattre, nous ne pensons pas qu'il faille fixer des maxima à ces traitements et tantièmes, comme le décret du 30 mars 1939 l'a prévu pour les commandités des sociétés en commandite simple optant pour le régime spécial.

La solution semble plutôt résider dans un système semblable à celui institué en matière de prélèvement temporaire. Mais au lieu de faire appel seulement aux suggestions des Directeurs départementaux des Contributions Directes, il serait opportun de susciter

des propositions identiques de la part des services compétents de l'Enregistrement, et d'arriver ainsi à une entente entre les deux Administrations. On pourrait même tous les ans adresser un questionnaire à chaque société, dans lequel elle indiquerait, non seulement le chiffre d'affaires ou le montant de ses bénéfices, mais encore le nombre de ses employés et de ses gérants, les attributions particulières de chaque gérant, les responsabilités que chacun d'eux assume, et le nombre d'heures qu'il consacre à son activité.

Il serait utopique, en la circonstance, d'avoir la prétention de déterminer mathématiquement et d'une manière automatique à partir de quelle somme les appointements revenant à des gérants sont trop élevés. Mais la question présente suffisamment d'intérêt pour le Trésor et les contribuables, pour qu'on essaie de serrer la réalité d'aussi près que possible (1).

*
**

Un des traits caractéristiques du statut fiscal des gérants des sociétés à responsabilité limitée, c'est sa stabilité : le régime d'imposition des rémunérations allouées aux associés-gérants n'a subi aucune modification depuis le décret du 20 juillet 1934 et les dispositions le concernant sont contenues dans l'un des rares articles importants du Code Général des Impôts Directs qui datent de plus de dix ans.

Dans le même ordre d'idées, l'article 47 de la loi du 28 février 1933 est toujours en vigueur, et malgré les difficultés d'interpré-

(1) Faisant allusion à la même question en ce qui concerne les administrateurs, G. Lerouge (*Théorie de la fraude en droit fiscal*), s'exprime comme suit : « ...l'Administration « entend n'accorder le caractère de salaires aux sommes allouées aux administrateurs délégués ou directeurs de la société qu'autant qu'elles ne lui paraissent pas excessives en égard « au bénéfice réel annuel de la société ou aux rémunérations des personnes occupant des « emplois analogues dans les entreprises similaires de la région. Cette prétention revient en « réalité à fixer d'office l'importance des rémunérations des administrateurs des sociétés. Il « est regrettable, pour ne pas dire plus, d'abandonner aux agents des régies financières, le « soin de décider de ces rémunérations, de juger ainsi de la valeur industrielle ou commerciale d'un individu ; les contribuables n'y voient qu'une revanche de l'incompétente « jalousie du fonctionnaire qui d'ailleurs, dans les conditions où s'exercent ses fonctions, « ne peut avoir la notion et le sens de ce qu'est une responsabilité d'administrateur de « société. Il y a là un arbitraire certain. Certes, tout au moins au regard des Contributions « Directes, la détermination du traitement peut être soumise à l'appréciation de la Commission départementale ; mais ce n'est là qu'un moyen de décharger l'Administration d'une « preuve qu'elle ne peut pratiquement apporter, l'Administration y possédant obligatoirement « la majorité par suite de la prépondérance accordée à la voix du Président qui est le « Directeur des Contributions Directes ou son Délégué. Or, du fait même que le traitement « arbitré par le Contrôleur est entériné par la Commission, la jurisprudence administrative « se trouve contrainte de réintégrer dans les bénéfices industriels et commerciaux la partie « du traitement attribué aux administrateurs que l'Administration a jugé excessive. Par « contre, les tribunaux judiciaires n'étant pas aussi liés ont, après quelque hésitation, sainement « réagi contre la prétention analogue de la régie de l'Enregistrement. »

tation qu'il a pu faire naître, il n'est pas à l'ordre du jour de lui apporter de changements. L'article 139 qui le reproduit est, lui aussi, un des rares du Code fiscal des Valeurs Mobilières à subsister dans sa rédaction originale.

Cette permanence des textes mérite d'autant plus d'être signalée que nous nous trouvons dans un domaine en perpétuelle évolution. Des modifications incessantes viennent, à tous points de vue, compliquer la législation fiscale que ce serait impardonnable, lorsque l'occasion s'en présente, de ne pas célébrer la stabilité d'un régime. D'autant plus qu'en l'occurrence cette stabilité a été obtenue très rapidement : deux textes en matière d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières — les articles 42 de la loi du 7 mars 1925 et 47 de la loi du 28 février 1933 — et deux textes également en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux — les articles 4 de la loi du 30 décembre 1928 et 10 du décret du 20 juillet 1934 — ont suffi à fixer depuis dix ans le statut fiscal des gérants des sociétés à responsabilité limitée.

Les auteurs qui, comme M. A. Roy (1), écrivaient dans le courant de l'année 1933, « en attendant que le législateur ait modifié « l'article 47 de la loi du 28 février 1933 et ait rendu cette loi plus « intelligible et d'une application plus logique... », ont dû être bien déçus car il s'est avéré — une fois n'est pas coutume ! — que le législateur avait fait œuvre durable. Il convient donc d'admettre que la réforme de l'article 42 de la loi de 1925 n'a pas été présentée par une administration aussi « incompétente » qu'on voulait le laisser entendre, et « adoptée par des commissions bien plus incompétentes ». Ce qui prouve, au moins, qu'il faut se méfier au lendemain de la promulgation d'une loi, de la critiquer trop sévèrement même si elle est « incontestablement mal faite ».

La stabilité du statut fiscal des gérants des sociétés à responsabilité limitée apparaît encore plus remarquable si on se rappelle les transformations successives qui ont été apportées au régime des administrateurs de sociétés anonymes. Dix lois ou décrets-lois ont été nécessaires en matière d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières avant de parvenir aux règles applicables à l'heure actuelle. Pourtant, pendant près de quarante ans, — de la loi du 29 juin 1872 à celle du 13 juillet 1911 — la situation des intéressés était restée la même et ce n'est qu'à partir de 1925 que les textes se multiplièrent.

(1) *Recueil juridique des Sociétés*, octobre 1933, p. 225.

Il faudrait donc se garder de conclure, malgré son apparence de stabilité, que le statut fiscal des gérants des sociétés à responsabilité limitée n'est pas appelé à subir de profonds changements. Le législateur arrive toujours à justifier une imposition, et qui pourrait affirmer que dans un avenir, peut-être proche, l'exonération partielle d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ne disparaîtra pas ? Ce n'est ni une prophétie, ni encore moins un vœu ; mais en certaines époques, les nécessités budgétaires commandent d'une façon si impérieuse qu'il est normal de s'attendre à la disparition des mesures prises en faveur de certaines catégories de contribuables.

Il est hors de doute qu'au lendemain de la mise en vigueur de la loi du 7 mars 1925, le choix de nombreux fondateurs de sociétés à responsabilité limitée a été dicté par les avantages fiscaux accordés aux gérants des nouvelles sociétés. L'exemption d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières en faveur de tous les associés-gérants et l'inscription de leurs appointements parmi les charges déductibles des bases de l'impôt, sur les bénéfices industriels et commerciaux constituaient d'indéniables privilèges. Aucune autre forme de société ne profitait d'un régime aussi favorable au point de vue fiscal.

Cette situation exceptionnelle n'explique cependant qu'en partie le développement des sociétés à responsabilité limitée qui n'a pas été arrêté, comme certains avaient pu le croire, par la suppression progressive des avantages fiscaux accordés aux associés-gérants. Les chiffres parlent d'eux-mêmes (1) : de 1925 à 1928, on a enregistré l'immatriculation de 16.551 sociétés à responsabilité limitée, soit une moyenne annuelle de 4.137 sociétés. Après le vote de l'article 4 de la loi du 30 décembre 1928, les sociétés à responsabilité limitée connaissent toujours la même vogue dans le monde des affaires et durant les quatre années qui suivent la promulgation de la loi, 18.858 sociétés sont constituées, soit plus de 4.700 par an. Et de 1933 à 1942, malgré les dispositions de la loi du 28 février 1933 qui limitent l'exemption d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, la crise dont les effets se font sentir surtout en 1936 et les événements de 1940, la moyenne annuelle se maintient à plus de 3.700 sociétés nouvelles.

Mieux que tout commentaire, ces quelques chiffres démontrent que le succès qu'avaient connu les sociétés à responsabilité limitée dès leur introduction en France était loin d'être subordonné uniquement à des considérations d'ordre fiscal. Pourtant, après le vote de

(1) Voir page 195, le tableau des immatriculations et radiations des sociétés.

l'article 47 de la loi du 28 février 1933, un sénateur, M. LESACHÉ, s'était écrié : « Vous venez de tuer les sociétés à responsabilité limitée » (1). Or, à l'heure actuelle, plus d'un tiers des sociétés ont adopté cette forme, tandis que le nombre des sociétés en nom collectif, en commandite simple ou en commandite par actions, n'a pas sensiblement augmenté depuis 1930, ce qui prouve que la société à responsabilité limitée a plus enlevé à ces différents types qu'aux sociétés anonymes dont le développement se poursuit avec régularité.

On ne saurait nier que même depuis la disparition des dispositions extrêmement favorables dont les gérants profitaient primitivement, le régime fiscal qui leur est applicable en ce moment demeure très intéressant. Si les gérants doivent supporter — partiellement d'ailleurs — l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, alors que les associés en nom en sont dispensés, ils ne sont pas, en revanche, soumis à l'impôt général sur le revenu sur leur part de bénéfices mis en réserve et leurs appointements figurent parmi les charges d'exploitation, lorsque la gérance ne possède pas la majorité des parts sociales. Ces avantages ne se retrouvent pas dans les sociétés de personnes et il doit en être tenu compte lors de la constitution d'une société à responsabilité limitée, ou de la transformation d'une société en nom collectif ou en commandite simple en société régie par la loi du 7 mars 1925.

De même, vis-à-vis des administrateurs des sociétés anonymes, la situation des gérants de société à responsabilité limitée présente d'incontestables avantages, du moins en ce qui concerne l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

La taxe au taux de 30 % s'applique en effet au montant des tantièmes, jetons de présence et toutes autres rémunérations revenant aux administrateurs ; seuls en sont exonérés les produits correspondant à des fonctions de direction et revenant, en sus des sommes attribuées aux autres membres du conseil d'administration au président du conseil d'administration, à l'administrateur adjoint au président à titre de directeur général et à l'administrateur provisoirement délégué pour remplir les fonctions du président du conseil d'administration (art. 155 C. V. M.) (2). Ainsi les produits

(1) Débats Sénat, J. O. du 20 février 1933, p. 251.

(2) En ce qui concerne les administrateurs ayant exercé une fonction salariée dans la société durant cinq ans au moins avant d'accéder au conseil d'administration et continuant à occuper dans la société un emploi salarié, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ne s'applique qu'aux produits leur revenant en leur qualité d'administrateur (art. 155, C. V. M., § 3).

perçus par les intéressés ne sont dispensés d'impôt que dans la mesure où ils rémunèrent des fonctions de direction. Or, ces mêmes sommes, lorsqu'elles sont allouées en raison de leur activité à des gérants de société à responsabilité limitée, ne relèvent pas non plus de la cédule des valeurs mobilières et en outre deux associés gérants sont exempts de l'impôt pour les produits de leurs parts n'excédant pas 50.000 francs pour chacun d'eux. La situation des deux gérants désignés par la société est donc privilégiée à ce point de vue.

Par contre, les allocations que perçoivent le président du conseil d'administration, l'administrateur-adjoint et l'administrateur-délégué, en tant qu'investis de fonction de direction, ne sont pas imposables à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, tandis que les mêmes rémunérations allouées à des associés-gérants le supporteront si la gérance est majoritaire. La différence de régime peut donc être, dans ce domaine, en faveur des sociétés anonymes.

En définitive, si le statut fiscal des gérants de société à responsabilité ne constitue plus depuis dix ans une cause déterminante dans le choix des fondateurs de sociétés, il ne se révèle pas non plus comme un inconvénient et, au point de vue de droit commercial, la forme de la société à responsabilité limitée se recommande toujours pour les mêmes raisons : limitation des risques afférents à l'entreprise sociale, formalités de constitution simple, nombre réduit des associés, facilité de cession de parts.

La société à responsabilité limitée ne présente ainsi au point de vue juridique, aucun des inconvénients que l'on rencontre dans les autres types de sociétés, et comme les règles fiscales applicables aux sommes allouées à ceux qui l'administrent n'entraînent pas de conséquences plus onéreuses que le régime d'imposition auquel sont soumis les associés en nom, les commandités ou les administrateurs, il est normal que cette forme de société pourtant de date récente soit à l'heure actuelle la plus répandue.

Vu : LE PRÉSIDENT,
A. AMIAUD

Vu : L'ASSESEUR DU DOYEN,
R. MOREL

Vu et permis d'imprimer :
LE RECTEUR DE L'ACADÉMIE DE PARIS,
G. ROUSSY.

BIBLIOGRAPHIE

I. — *Ouvrages de fonds*

- ALLIX et LECERCLÉ. — Les droits d'Enregistrement.
- AUGER et MICHEL. — Traité et formulaire des sociétés à responsabilité limitée.
- BOCQUET. — L'impôt sur le revenu cédulaire et général, 4^e édition.
- CARLOT (Jeanne). — Le régime fiscal des sociétés à responsabilité limitée. Thèse, Nancy, 1926.
- COMBES (E.). — Traité théorique et pratique des taxes de timbre, de transmission et du revenu dues par les sociétés. 3^e édition.
- Dictionnaire de l'Enregistrement.
- DROUETS. — Traité théorique et pratique des sociétés à responsabilité limitée.
- GAIN. — Les sociétés à responsabilité limitée. 3^e édition.
- GAIN et DELAISI. — Les sociétés à responsabilité limitée. Guide formulaire.
- Guide formulaire des sociétés commerciales.
- HOUPIN et BOSVIEUX. — Traité général des sociétés civiles et commerciales. 1935, 7^e édition.
- LACOUR et BOUTERON. — Précis de Droit Commercial.
- LEFEBVRE F. — Feuillet de documentation pratique des Impôts Directs.
- LEROUGE. — Théorie de la fraude en droit fiscal.
- LYON-CAEN, RENAULT et AMIAUD. — Traité de Droit Commercial.
- MAGUÉRO, TASSAIN et MOLAS. — Traité alphabétique des Droits de l'Enregistrement.
- PARISOT. — Traité formulaire théorique et pratique des sociétés à responsabilité limitée. 1934.
- PIC. — Traités des sociétés civiles et commerciales.
- PIC et BARATIN. — Des sociétés à responsabilité limitée.

PIOT. — Traité théorique et pratique des sociétés à responsabilité limitée.

TAUZIN (J.) et MESLIER. — Memento pratique et formulaire des sociétés à responsabilité limitée. 9^e édition.

THALLER et PERCEROU. — Traité élémentaire du droit commercial.

II. — Publications périodiques

L'actualité fiduciaire.

Bulletins de Documentation Pratique des Impôts Directs (F. Lefebvre).

Bulletin de la Société d'Etudes Législatives.

La Gazette du Palais.

L'Indicateur de l'Enregistrement.

Journal des Sociétés civiles et commerciales.

Les Lois Nouvelles, E. Schaffhauser.

Lois annotées, Sirey.

Questions prud'homales, fiscales et commerciales.

Recueil Dalloz de jurisprudence et de législation.

Recueil périodique des lois et arrêts, Sirey.

Revue de l'Enregistrement.

Revue des Impôts.

Revue des Sociétés.

Le Tableau fiscal et juridique.

**NOMBRE D'IMMATRICULATIONS ET DE RADIATIONS DE SOCIÉTÉS
PÉRIODE DE 1925 A 1943**

	Sociétés à responsabi- lité limitée	Sociétés en nom collectif	Sociétés anonymes	Sociétés en comman- dite par actions	Sociétés en comman- dite simple	Total
1920 à	16.551	62.751	27.962	12.755	9.883	129.902
1928						
1929	4.914	427	2.172	22	88	7.623
1930	3.541	1.142	1.986	4	1	6.674
1931	4.091	17	1.354	— 6	— 61	5.395
1932	6.312	391	2.355	41	105	9.204
1933	5.412	764	1.489	17	— 51	7.631
1934	4.768	— 265	1.204	7	— 75	5.639
1935	4.139	— 67	816	7	— 60	4.835
1936	2.821	65	571	6	— 29	3.436
1937	3.668	233	886	8	9	4.804
1938	3.751	89	912	2	— 6	4.748
1939	2.792	41	1.371	21	8	4.233
1940	992	— 111	712	17	19	1.629
1941	4.487	20	771	20	39	5.337
1942	4.325	317	1.289	18	60	6.009

N.-B. — Les chiffres négatifs indiquent que le nombre des radiations a été supérieur à celui des immatriculations.

**TABEAU SYNTHETIQUE DU REGIME FISCAL
APPLICABLE AUX SOMMES ATTRIBUEES AUX GERANTS
DE SOCIETES A RESPONSABILITE LIMITEE**

Qualité des bénéficiaires et nature des sommes perçues	Impôt sur le revenu des valeurs mobilières	Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux	Impôt sur les traitements et salaires	Impôt général sur le revenu
1° Produits de parts et tantièmes pré- sentant ce caract- ère ou constituant la rémunération d'un apport d'ind- ustrie perçus par :				
— un associé-gé- rant bénéficiaire de l'exemption d'impôt sur le revenu des va- leurs mobilières :				
inférieurs à	non		non	
50.000 francs	imposables	Imposables	imposables	Imposables
supérieurs à	Imposables			
50.000 francs	pour la partie dépassant 50.000 frs	Imposables en totalité	<i>Idem</i>	Imposables en totalité
— un associé-gé- rant non bénéfi- ciaire de l'e- xemption d'im- pôt sur le reve- nu des valeurs mobilières	Imposables	<i>Idem</i>	<i>Idem</i>	<i>Idem</i>
— un associé non gérant	<i>Idem</i>	<i>Idem</i>	<i>Idem</i>	<i>Idem</i>
2° Traitements, gratifications et in- demnités perçus en rémunération de son travail par				
— un associé-gé- rant :				
gérance majori- taire	non		non	
	imposables	Imposables	imposables	Imposables
gérance minori- taire	<i>Idem</i>	non imposables	Imposables	<i>Idem</i>
— un gérant non associé	<i>Idem</i>	<i>Idem</i>	<i>Idem</i>	<i>Idem</i>
— un associé non gérant	<i>Idem</i>	<i>Idem</i>	<i>Idem</i>	<i>Idem</i>

Qualité des bénéficiaires et nature des sommes perçues	Impôt sur le revenu des valeurs mobilières	Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux	Impôt sur les traitements et salaires	Impôt général sur le revenu
3° Tantièmes servis à un associé-gé- rant — à titre de com- pléments d'ap- pointements : prélevés sur le bénéfice net attribués avant clôture du bi- lan : gérance ma- joritaire gérance mi- noritaire	Imposables	Imposables	non imposables	Imposables
	non imposables	Imposables non imposables	non imposables	<i>Idem</i>
	<i>Idem</i>	<i>Idem</i>	Imposables	<i>Idem</i>
Réserves.	Imposables lors de leur distribution	Imposables lors de leur constitution	non imposables	Imposables lors de leur distribution
Distributions de ré- serves sous forme d'augmentation de capital (1)	non imposables	non imposables	non imposables	non imposables
Remboursements et amortissements de capital : visés à l'article 50-3° C. V. M.	Imposables	non imposables	non imposables	Imposables
répondant aux conditions fixées par l'article 119 C. V. M.	non imposables	non imposables	non imposables	non imposables

(1) Supportent une taxe additionnelle de 15 % qui s'ajoute au droit d'apport.

Imprimerie
H. J E H A N
CAILLON - (EURE)

313424 G 2

